

# LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA Y LA REVISIÓN ELECTRÓNICA ¿TRANSGREDEN DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES?<sup>1</sup>

Tania ÁLVAREZ ESCORZA<sup>2</sup>

## SUMARIO

I. *Introducción* II. *La contabilidad electrónica como nueva obligación en materia fiscal* III. *La revisión electrónica como nueva facultad de comprobación* IV. *La contabilidad y la revisión electrónica, ¿violatorias de derechos fundamentales?* V. *Fuentes de información*

## I. INTRODUCCIÓN

En el mundo de lo fiscal, como en otras áreas, el Estado a través de sus instrumentos recaudatorios se tiene que modernizar. Tal es el caso, de la incorporación de la electrónica, que ha avanzado con pasos gigantescos en todas las áreas, fundamentalmente las comerciales.

El Fisco Federal, no ha soslayado el gran avance de los medios electrónicos, sobre todo en los intercambios comerciales domésticos e internacionales. Es ahí donde ha puesto su mirada, en el *provecho* fiscal que pueda obtener de esas transacciones, que hoy por hoy, son un dolor de cabeza no para el fisco propio, sino de otros países.

<sup>1</sup> Tesina seleccionada de la Especialidad en Justicia Administrativa, impartida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

<sup>2</sup> Licenciada en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Estudios Superiores Aragón. Cursó la Especialidad en Justicia Administrativa en el Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en el cual recientemente culminó también la Maestría en Justicia Administrativa. Actualmente se desempeña como Secretaria de Acuerdos de Sala Superior de ese Órgano Jurisdiccional.

Ante esa vertiginosa carrera del Ser (más rápido) contra el Deber Ser (lento y desubicado), el Fisco emprendió una serie de implementaciones, reformas y actuaciones jurídicas, para no quedarse al margen, desde luego de no gravar y recaudar, fuentes tributarias novedosas y alambicadas, que sus pares ya lo hacen desde hace años, países más pequeños en extensión territorial y poblacional, que recaudan más y tratan de poner orden a las creaciones electrónicas de los ciudadanos, generalmente más avezados que los administradores fiscales.

Tal es el caso de la facturación electrónica, que desde hace años implementó el Fisco mexicano, para derivar en figuras jurídicas y contables, prácticamente copias de otros países tanto europeos como sudamericanos. De una reforma fiscal anual, que ahora la vemos como un parteaguas, se imponen al contribuyente a partir del año 2014 tres principales obligaciones, a saber:

Llevar Contabilidad Electrónica, para que mes a mes se suba al portal del Fisco;

Tener un Buzón Fiscal, cuyas características, son verdaderamente surrealistas, y maliciosas; y

Tolerar (el contribuyente), una revisión o fiscalización electrónica, con visos abstractos y secretos, para “revisar”, pre liquidar, dar por notificado al destinatario de la revisión e iniciar en su contra el procedimiento de cobro, de lo que antes fue pre liquidado, y que se convierte en definitivo.

Pasando al trabajo de Tania, a quien con honor le preparo estas palabras, tiene una concentración de los inicios y de las consecuencias de esas reformas, para concluir en su tercer Capítulo, el corolario, de qué está sucediendo hoy, es decir, lo que incluso en el último momento se han pronunciado los tribunales en el Amparo Indirecto que miles de contribuyentes interpusieron en contra de esas reformas fiscales.

El análisis es muy certero, desde el momento en que propone la pregunta capital de todas las modificaciones como la que ella aborda, ¿La contabilidad y la revisión electrónica son violatorios de Derechos Fundamentales?

Aborda con exactitud los Derechos Fundamentales de Seguridad Jurídica y Derecho de Audiencia, y así nos ubica dentro de las opiniones doctrinarias al respecto, y que coincide con ellas, pues prueba inequívoca del derrotero de las reformas, al menos de las comentadas, es que son inconstitucionales, en un primer fallo de un Juez de Distrito, haciéndonos notar que como ciudadanos debemos tener paciencia para que la Suprema Corte de Justicia de la Nación pronuncie la última palabra.

Deseo con firmeza y cariño, que alumnos como Tania, continúen en el hermoso y a veces escabroso camino del Derecho Fiscal, pues el Centro de Estudios Superiores, que ahora la está formado, es un semillero fructífero, primero de buenas personas y también de grandes profesionistas.

Atentamente

Lic. Miguel Buitrón Pineda

## **II. LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA COMO NUEVA OBLIGACIÓN EN MATERIA FISCAL**

### *1. Antecedentes*

El 08 de septiembre de 2013, con fundamento en los artículos 71, fracción I y 72, inciso H) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Titular del Poder Ejecutivo Federal presentó ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.

En materia de Código Fiscal de la Federación, el Titular del Ejecutivo expuso lo siguiente:

### **[...] C. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

El grado de cumplimiento de los ciudadanos con sus obligaciones tributarias está relacionado en gran medida con el conocimiento de sus

responsabilidades fiscales y con la facilidad para cumplirlas. De acuerdo con datos del estudio *Doing Business* que publica el Banco Mundial, México se ubica en el lugar 107 en cuanto a la facilidad que tienen los contribuyentes para pagar sus contribuciones, y en el 155 en relación con el tiempo que invierten en el cumplimiento de sus obligaciones; lo anterior, de una lista de 183 países analizados, lo que incide negativamente en la decisión de contribuir para el gasto público.

El crecimiento de la economía informal, por otra parte, es un incentivo negativo para que el contribuyente cumpla de manera espontánea con su deber de tributar, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución. De acuerdo con datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, al primer trimestre de 2013, el 59% de la población ocupada obtiene sus ingresos del sector informal, lo que propicia en el contribuyente legal la decisión de evadir impuestos, al percibir que las actividades que compiten con la suya se desarrollan en un marco de incumplimiento.

La administración tributaria en nuestro país, en el contexto descrito, tiene el reto de crear mecanismos accesibles, de bajo costo, que simplifiquen el pago de impuestos al tiempo que permitan captar a nuevos contribuyentes y asegurar la plena integración de estos al ciclo tributario.

Es así que en la presente Iniciativa se propone introducir nuevos procedimientos simplificados, que estimulen la incorporación a la formalidad y el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Por otra parte, mediante el uso de tecnologías de la información y la comunicación, se otorgan facilidades para que los contribuyentes se inscriban en el registro federal de contribuyentes a través de Internet, y se establece la figura del buzón tributario, a través del cual los contribuyentes podrán interactuar e intercambiar en tiempo real información, notificaciones, datos y toda clase de documentos con la autoridad fis-

cal, vía electrónica, con el consecuente incremento de la eficacia en sus gestiones, así como ahorro de tiempo y dinero.

Asimismo, la presente propuesta aclara la forma en que los contribuyentes integrarán la contabilidad a través de medios electrónicos, y establece la obligación de sustentar en comprobantes fiscales digitales por Internet las erogaciones que se pretendan deducir, precisando también la forma en que pondrán a disposición de sus clientes los comprobantes que emitan.

Por lo anterior, las reformas, adiciones y derogaciones al Código Fiscal de la Federación que se presentan consisten, esencialmente, en aclarar el sentido de las disposiciones fiscales con el fin de dotar a la autoridad de un marco legal que le permita disminuir la complejidad y los tecnicismos. [...]³

Es así que a través de la Iniciativa de reforma que se comenta, el Ejecutivo Federal planteó la necesidad de crear, dentro del sistema tributario mexicano, herramientas que por un lado permitan a los contribuyentes cumplir de manera más sencilla con sus obligaciones en esta materia y por otra, que simplifiquen el pago de impuestos y que permitan captar a nuevos contribuyentes, proponiendo para la consecución de tales objetivos, la implementación de procedimientos abreviados, que estimulen la incorporación a la formalidad y el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Esboza que el uso de tecnologías de la información y la comunicación, se constituyen precisamente como elementos que brindan facilidades para que los contribuyentes, a través del Internet, den cumplimiento a las obligaciones a que se

---

<sup>3</sup> Titular del Ejecutivo Federal, *Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación*, México, [http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03\\_liva.pdf](http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03_liva.pdf), 17 de julio de 2015.

encuentran afectos que en materia fiscal y desde esa óptica aborda la propuesta para la implementación de lo que denomina “Contabilidad por Internet a través de sistemas informáticos”.

Sobre ese tema sostuvo:

[...] Contabilidad por Internet a través de sistemas informáticos

El artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación dispone que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria ha desarrollado mecanismos que facilitan el cumplimiento de ese imperativo legal; sin embargo, los contribuyentes aun enfrentan una serie de exigencias legales y operativas. Baste citar como ejemplo que estos destinan anualmente 337 horas para el pago de impuestos, más de 20% arriba del promedio mundial, que es de 267 horas, según el estudio *Doing Business* elaborado por el Banco Mundial.

Por otra parte, el artículo 28 del mismo ordenamiento establece las reglas para llevar la contabilidad, y el artículo 29 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, las características que debe cumplir el registro de la misma a efecto de permitir a los contribuyentes mantener su contabilidad en los instrumentos que mejor convengan a las características particulares de su actividad, mediante sistemas manuales, mecánicos o utilizando registros electrónicos, lo que genera una gran variedad de registros, algunos de difícil manejo para revisión y control de los propios contribuyentes.

Por lo anterior, se propone modificar estos preceptos con el fin de definir condiciones para que los contribuyentes cumplan con elementos mínimos y características específicas y uniformes, además de que la autoridad fiscal cuente con una contabilidad estructurada, y se plantea reformar el artículo 30-A del código tributario, a efecto de eliminar la

información que los contribuyentes no tendrán que proporcionar mediante declaración informativa, en virtud de que la autoridad contará con ella a través de los comprobantes fiscales digitales por Internet.

Adicionalmente, se estima conveniente precisar el alcance de la figura de contabilidad, que conceptualmente se define como un sistema de registro de ingresos y egresos, provisto sin costo alguno por la autoridad. Para las personas morales y físicas con actividad empresarial se propone la creación de un método electrónico estándar para la entrega de información contable. Este esquema simplifica y facilita el cumplimiento para el 66% de los contribuyentes emisores de facturas aproximadamente.

Adicionalmente y a fin de alinear las disposiciones en relación con las modificaciones que se proponen a consideración de esa Soberanía respecto de llevar la contabilidad a través de mecanismos electrónicos, se propone reformar con ese mismo sentido, los artículos 30 y 45 del Código Fiscal de la Federación. [...] <sup>4</sup>

Como se lee, el Ejecutivo Federal propuso también en la Iniciativa de reforma aludida, la modificación al artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y del artículo 29 del Reglamento de ese ordenamiento legal vigente hasta 2013, acotando que tales preceptos regulan la obligación de los contribuyentes de llevar su contabilidad, así como las características que debe cumplir el registro de la misma, permitiendo a los contribuyentes mantener su contabilidad en los instrumentos que mejor convengan a las características particulares de su actividad, mediante sistemas manuales, mecánicos o utilizando registros electrónicos, lo que se tradu-

---

<sup>4</sup> Titular del Ejecutivo Federal, *Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación*, México, [http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03\\_liva.pdf](http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03_liva.pdf), 17 de julio de 2015.

ce en la existencia de variedad de registros, algunos de difícil manejo para revisión y control de los propios contribuyentes.

Por lo que a fin de combatir esa variedad de manejos y retomando la idea de las ventajas del aprovechamiento de la tecnología en el ramo tributario, en la iniciativa se plantea la conveniencia de instituir condiciones para que los contribuyentes cumplan con elementos mínimos, características específicas y uniformes en la forma de llevar su contabilidad, además de que la autoridad fiscal cuente con una contabilidad estructurada, surgiendo así la propuesta para que los contribuyentes lleven la contabilidad a través de mecanismos electrónicos.

Conforme a lo narrado, puede establecerse que la llamada *contabilidad electrónica* surge de la necesidad que según lo expuesto por el Titular del Ejecutivo Federal, existe de crear, dentro del sistema tributario mexicano, mecanismos que mediante el aprovechamiento de la tecnología y herramientas tales como el Internet, se constituyan como instrumentos accesibles capaces de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y particularmente, en lo concerniente a la obligación de llevar el registro de su contabilidad, instrumentos que posibiliten la existencia de elementos mínimos, características específicas y uniformes para tal efecto.

Lo que además, en términos de la Iniciativa ya comentada, lleva implícito, en beneficio de los contribuyentes y de la propia autoridad, la optimización de recursos económicos y de tiempo encaminados hacia un fin preponderante, consistente en la recaudación tributaria, para facilitar a los gobernados su aportación constitucional al gasto público.

En ese marco y teniendo en cuenta que con la publicación del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, efectuada el 09 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación, la propuesta planteada por el Ejecutivo Federal respecto de la implementación de la contabilidad electrónica es ahora una realidad que constriñe a



los contribuyentes a llevar su contabilidad a través de mecanismos electrónicos, se hace necesario analizar esta nueva figura, lo cual se realizará en los bloques subsecuentes de este Capítulo.

## 2. Concepto

Como quedó establecido en párrafos precedentes, las reformas al Código Fiscal de la Federación aprobadas y publicadas en el Diario Oficial de la Federación en el año 2013, en vigor a partir del 1° de enero de 2014, trajeron consigo la obligación a cargo de los contribuyentes de llevar su contabilidad a través de mecanismos electrónicos, esto es, la implementación de la comúnmente denominada contabilidad electrónica.

Al respecto de esta figura y dado que se trata de un término de reciente manejo dentro del sistema tributario mexicano, no existe aun en la doctrina definición alguna; sin embargo, el Servicio de Administración Tributaria se ha encargado de puntualizar qué debe entenderse por contabilidad electrónica, estableciendo que esta *“se refiere a la obligación de llevar los registros y asientos contables a través de medios electrónicos e ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT”*<sup>5</sup>.

Definición de la que se desprenden los elementos siguientes:

1. Que la contabilidad electrónica está instituida como una obligación a cargo de los particulares.
2. Que esa obligación se constriñe a llevar los registros y asientos contables a través de medios electrónicos.
3. Que además, tal información contable debe ingresarse en forma mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

---

<sup>5</sup> Servicio de Administración Tributaria, [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/buzon\\_tributario/Paginas/contabilidad\\_electronica.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/contabilidad_electronica.aspx), 16 de julio de 2015.

Ahora bien, una vez que se ha conceptualizado a la contabilidad electrónica, tema central de este Capítulo, conviene analizar los preceptos legales que la regulan, a efecto de conocer con mayor profundidad su funcionamiento.

### 3. Marco jurídico

El artículo 28, fracciones III y IV del recién reformado Código Fiscal de la Federación, en relación con los artículos 33 y 34 del Reglamento del citado Código, así como la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de diciembre de 2014; la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2014; la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, publicada en el mismo medio de difusión el 03 de marzo de 2015; el anexo 24 de la Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2015; la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de mayo de 2015 y la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, publicada el 02 de julio de 2015, constituyen el actual marco jurídico que regula a la contabilidad electrónica.

Así se tiene que por lo que hace al Código Fiscal de la Federación, el artículo 28 establece:

[...] Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documen-

tación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Tratándose de personas que enajenen gasolina, diésel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos. Se entiende por controles volumétricos, los registros de volumen que se utilizan para determinar la existencia, adquisición y venta de combustible, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.

Los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos serán aquellos que autorice para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria, los cuales deberán mantenerse en operación en todo momento.

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

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

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

En lo conducente para el tema que se aborda, el precepto legal en cita establece la manera en la que las personas que, de acuerdo con las disposiciones fiscales, estén obligadas a llevar contabilidad deben hacerlo y al efecto indica en la fracción I que la contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; destacando que en el Reglamento del propio Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

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

Mientras que la fracción IV contiene la obligación para los contribuyentes de ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto, es decir, la comentada obligación de llevar la contabilidad electrónica.

Por lo que en ese sentido, el artículo 28, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación es el ordenamiento legal primigenio que contempla la existencia de la obligación fiscal de referencia, consistente en llevar la contabilidad de manera electrónica e ingresarla en el portal del Servicio de Administración Tributaria.

Ahora bien, como complemento a esta norma, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en sus artículos 30 y 33 dispone:

[...] Artículo 33.- Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del Código, se estará a lo siguiente:

Los documentos e información que integran la contabilidad son:

I. Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos;

II. Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, así como su documentación soporte;

III. Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos;

IV. Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente;

V. Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente;

VI. La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones;

VII. La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior;

VIII. La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios, y

IX. Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

B. Los registros o asientos contables deberán:

I. Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades a que se refieran, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la realización de la operación, acto o actividad;

II. Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que estos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda, así como integrarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.

Podrán llevarse libros diarios y mayor por establecimientos o dependencias, por tipos de actividad o por cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberán existir los libros diario y mayor general en los que se concentren todas las operaciones del contribuyente;

III. Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse 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;

IV. Permitir la identificación de las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria o con los comprobantes fiscales, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, en su caso, así como la fecha de inicio de su deducción;

V. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas;

VI. Formular los estados de posición financiera, de resultados, de variaciones en el capital contable, de origen y aplicación de recursos, así como las balanzas de comprobación, incluyendo las cuentas de orden y las notas a dichos estados;

VII. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación;

VIII. Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales;

IX. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales y de subsidios;

X. Identificar los bienes distinguiendo, entre los adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a donación o, en su caso, destrucción;

XI. Plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional.

Cuando la información de los comprobantes fiscales o de los datos y documentación que integran la contabilidad estén en idioma distinto

al español, o los valores se consignen en moneda extranjera, deberán acompañarse de la traducción correspondiente y señalar el tipo de cambio utilizado por cada operación;

XII. Establecer por centro de costos, identificando las operaciones, actos o actividades de cada sucursal o establecimiento, incluyendo aquellos que se localicen en el extranjero;

XIII. Señalar la fecha de realización de la operación, acto o actividad, su descripción o concepto, la cantidad o unidad de medida en su caso, la forma de pago de la operación, acto o actividad, especificando si fue de contado, a crédito, a plazos o en parcialidades, y el medio de pago o de extinción de dicha obligación, según corresponda.

Tratándose de operaciones a crédito, a plazos o en parcialidades, por cada pago o abono que se reciba o se realice, incluyendo el anticipo o enganche según corresponda. Además de lo señalado en el párrafo anterior, deberán registrar el monto del pago, precisando si se efectúa en efectivo, transferencia interbancaria de fondos, cheque nominativo para abono en cuenta, tarjeta de débito, crédito o de servicios, monedero electrónico o por cualquier otro medio. Cuando el pago se realice en especie o permuta, deberá indicarse el tipo de bien o servicio otorgado como contraprestación y su valor;

XIV. Permitir la identificación de los depósitos y retiros en las cuentas bancarias abiertas a nombre del contribuyente y conciliarse contra las operaciones realizadas y su documentación soporte, como son los estados de cuenta emitidos por las entidades financieras;

XV. Los registros de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y terminados, en los que se llevará el control sobre los mismos, que permitan identificar cada unidad, tipo de mercancía o producto en proceso y fecha de adquisición o enajenación según se



trate, así como el aumento o la disminución en dichos inventarios y las existencias al inicio y al final de cada mes y al cierre del ejercicio fiscal, precisando su fecha de entrega o recepción, así como si se trata de una devolución, donación o destrucción, cuando se den estos supuestos.

Para efectos del párrafo anterior, en el control de inventarios deberá identificarse el método de valuación utilizado y la fecha a partir de la cual se usa, ya sea que se trate del método de primeras entradas primeras salidas, últimas entradas primeras salidas, costo identificado, costo promedio o detallista según corresponda;

XVI. Los registros relativos a la opción de diferimiento de la causación de contribuciones conforme a las disposiciones fiscales, en el caso que se celebren contratos de arrendamiento financiero. Dichos registros deberán permitir identificar la parte correspondiente de las operaciones en cada ejercicio fiscal, inclusive mediante cuentas de orden;

XVII. El control de los donativos de los bienes recibidos por las donatarias autorizadas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual deberá permitir identificar a los donantes, los bienes recibidos, los bienes entregados a sus beneficiarios, las cuotas de recuperación que obtengan por los bienes recibidos en donación y el registro de la destrucción o donación de las mercancías o bienes en el ejercicio en el que se efectúen, y

XVIII. Contener el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente y el que haya pagado en la importación, correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones, conforme a los supuestos siguientes:

- a) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que deban pagar el impuesto;
- b) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de

bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que no deban pagar el impuesto, y

c) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto, como aquéllas por las que no se está obligado al pago del mismo.

Cuando el destino de los bienes o servicios varíe y se deba efectuar el ajuste del acreditamiento previsto en el artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se deberá registrar su efecto en la contabilidad. [...]

Artículo 34.- Para los efectos del artículo 28, fracción III del Código, el contribuyente deberá conservar y almacenar como parte integrante de su contabilidad toda la documentación relativa al diseño del sistema electrónico donde almacena y procesa sus datos contables y los diagramas del mismo, poniendo a disposición de las Autoridades Fiscales el equipo y sus operadores para que las auxilien cuando estas ejerzan sus facultades de comprobación y, en su caso, deberá cumplir con las normas oficiales mexicanas correspondientes vinculadas con la generación y conservación de documentos electrónicos.

El contribuyente que se encuentre en suspensión de actividades deberá conservar su contabilidad en el último domicilio que tenga manifestado en el registro federal de contribuyentes y, si con posterioridad desocupa el domicilio consignado ante el referido registro, deberá presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal, en el cual deberá conservar su contabilidad durante el plazo que establece el artículo 30 del Código.

Los contribuyentes podrán optar por respaldar y conservar su información contable en discos ópticos o en cualquier otro medio electrónico que mediante reglas de carácter general autorice el Servicio de Administración Tributaria. [...]

El primero de los artículos citados prevé las reglas a las que debe estarse para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación, detallando en cada una de las fracciones que integran el apartado A, a los documentos e información que integran la contabilidad, en tanto que en el apartado B enumera los requisitos con los que deben cumplir los registros o asientos contables.

Mientras que el segundo de los preceptos legales transcritos refiere que para los efectos del artículo 28, fracción III del Código en mención, el contribuyente deberá conservar y almacenar como parte integrante de su contabilidad toda la documentación relativa al diseño del sistema electrónico donde almacena y procesa sus datos contables y los diagramas del mismo, poniendo a disposición de las autoridades fiscales el equipo y sus operadores para que las auxilien cuando estas ejerzan sus facultades de comprobación y, en su caso, deberá cumplir con las normas oficiales mexicanas correspondientes vinculadas con la generación y conservación de documentos electrónicos.

Además, regula la posibilidad de los contribuyentes para optar por respaldar y conservar su información contable en discos ópticos o en cualquier otro medio electrónico que mediante reglas de carácter general autorice el Servicio de Administración Tributaria.

De lo que se colige que las normas delimitan, que es lo que se debe entender como la contabilidad para efectos fiscales y contiene los nuevos requisitos que con motivo de la obligación de llevar la contabilidad en forma electrónica, deben cumplirse para el registro y control de la contabilidad.

Finalmente, en lo concerniente a las resoluciones de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria a que se refiere la fracción IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, dirigidas a regular algunas otras particularidades de la contabilidad electrónica así como la forma en la que los contribuyentes deben ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, debe precisarse que las Resoluciones vigentes son

la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de diciembre de 2014; la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2014; la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, publicada en el mismo medio de difusión el 03 de marzo de 2015; el anexo 24 de la Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2015; la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de mayo de 2015 y la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, publicada el 02 de julio de 2015, cuyo estudio se abordará en los apartados siguientes destinados a los temas de sujetos obligados y no obligados a llevar contabilidad electrónica, los pasos para su presentación y los requisitos que para tal efecto se deben cumplir.

#### *4. Sujetos obligados y no obligados a llevar contabilidad electrónica*

En la regla I.2.8.1.6 de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de diciembre de 2014, quedó establecido que para los efectos de los artículos 28, fracción III del Código Fiscal de la Federación y 33, apartado B, fracciones I, III, IV, V y 34 de su Reglamento, los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad y a ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, con excepción de aquellos contribuyentes que tributen conforme al Capítulo III del Título IV, y el artículo 100, fracción II, ambos de la Ley del ISR y que registren sus operaciones en el módulo de contabilidad de la herramienta electrónica “Mis cuentas”, deberán llevarla en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML.

En ese contexto, el Servicio de Administración Tributaria agrupa a los contribuyentes obligados a llevar su contabilidad en forma electrónica e ingresarla de forma mensual a través de su página de Internet, de la siguiente manera:

- El sector financiero y las personas morales y personas físicas con ingresos acumulables iguales o mayores a 4 millones de pesos del ejercicio 2013
- Los contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta
- Las personas morales a que se refiere el Título III de ese mismo ordenamiento legal
- Los contribuyentes que se inscriban al registro federal de contribuyentes durante el ejercicio 2014, 2015 o 2016
- Las personas físicas para el caso de pólizas y sus auxiliares.

En tanto que los sujetos que no están obligados a llevar la contabilidad en los términos del Código Fiscal de la Federación son:

- La Federación, las entidades federativas y los municipios
- Los sindicatos obreros y los organismos que los agrupen
- Las entidades de la Administración Pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales y los órganos autónomos federales y estatales, que estén sujetos a la Ley General de Contabilidad Gubernamental
- Las instituciones que por ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación
- El Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo

Siendo la única obligación de los sujetos en mención llevar los sistemas contables respecto de las actividades señaladas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, de actos que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos, o bien, de actividades relacionadas con su autorización para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior así quedó establecido en la regla I.2.8.1.15 de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, cuyo texto se reprodujo en la regla 2.8.1.1., de la Sección 2.8.1., Disposiciones generales, Capítulo 2.8. Contabilidad, declaraciones y avisos, del Título 2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 denominado “Código Fiscal de la Federación.”

#### *5. Modo de envío y plazos para la presentación de la contabilidad electrónica*

La regla I.2.8.1.6. de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, cuyo contenido se retoma en la regla 2.8.1.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, establece que para los efectos del artículo 28, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, que como se ha visto contempla la obligación de los contribuyentes de ingresar su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, estos deberán llevarla en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML y enviar:

- a) El catálogo de cuentas utilizado en el periodo
- b) La balanza de comprobación que incluya saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados (ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento) y cuentas de orden
- c) 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

Previendo en cada uno de los casos, que tal información debe ser enviada mediante el Buzón Tributario, atendiendo a la periodicidad y a los plazos que quedaron establecidos en la regla I.2.8.1.7 de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, reiterados en la diversa regla 2.8.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, a saber:

Información Contable	Periodicidad y/o Plazo de Envío										
Catálogo de Cuentas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por primera vez, cuando se entregue la primera balanza de comprobación en los plazos establecidos en la fracción II de regla 2.8.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015</li> <li>• En caso de que se modifique el catálogo de cuentas al nivel en el que estas fueron reportadas, este deberá enviarse a más tardar al vencimiento de la obligación del envío de la balanza de comprobación del mes en el que se realizó dicha modificación</li> </ul>										
Balanza de Comprobación	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Personas morales</i>, con excepción de las que se ubiquen en la hipótesis detallada en el inciso c) de la fracción segunda de la regla 2.8.1.5 que se comenta, deben enviar su información contable <i>de manera mensual a más tardar en los primeros 3 días del segundo mes posterior, al mes que corresponde la información a enviar, por cada uno de los meses del ejercicio fiscal de que se trate</i></li> <li>• <i>Personas físicas</i>, de igual manera deben hacer el envío de su información contable <i>en forma mensual, pero en este caso a más tardar en los primeros 5 días del segundo mes posterior al mes que corresponde la información contable a enviar, por cada uno de los meses del ejercicio fiscal de que se trate</i></li> <li>• <i>Contribuyentes emisores de valores que coticen en las bolsas de valores concesionadas</i>, en los términos de la Ley del Mercado de Valores <i>o en las bolsas de valores ubicadas en los mercados reconocidos</i>, a que se refiere el artículo 16-C, fracción II del Código Fiscal de la Federación y 104, fracción II de la Ley de Mercado de Valores, <i>así como sus subsidiarias</i>, deben enviarla <i>en archivos mensuales por cada trimestre, a más tardar en las siguientes fechas:</i> <table border="1" data-bbox="500 1192 1198 1377"> <thead> <tr> <th>Meses</th> <th>Plazo</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Enero, Febrero y Marzo</td> <td>3 de mayo</td> </tr> <tr> <td>Abril, Mayo y Junio</td> <td>3 de agosto</td> </tr> <tr> <td>Julio, Agosto y Septiembre</td> <td>3 de noviembre</td> </tr> <tr> <td>Octubre, Noviembre y Diciembre</td> <td>3 de marzo</td> </tr> </tbody> </table> </li> <li>• <i>Personas morales y físicas dedicadas a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca</i> que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la Ley del ISR, que hayan optado por realizar pagos provisionales del ISR en forma semestral en virtud de lo que establece una Resolución de Facilidades Administrativas, deben hacer el envío de su información <i>de modo semestral a más tardar dentro de los primeros 3 y 5 días, respectivamente, del segundo mes posterior al último mes reportado en el semestre, mediante seis archivos que correspondan a cada uno de los meses que reporten</i></li> <li>• <i>En el caso de las personas morales, el archivo correspondiente a la balanza de comprobación ajustada al cierre del ejercicio, se enviará a más tardar el día 20 de abril del año siguiente al ejercicio que corresponda y tratándose de las personas físicas, a más tardar el día 22 de mayo del año siguiente al ejercicio que corresponda</i></li> </ul>	Meses	Plazo	Enero, Febrero y Marzo	3 de mayo	Abril, Mayo y Junio	3 de agosto	Julio, Agosto y Septiembre	3 de noviembre	Octubre, Noviembre y Diciembre	3 de marzo
Meses	Plazo										
Enero, Febrero y Marzo	3 de mayo										
Abril, Mayo y Junio	3 de agosto										
Julio, Agosto y Septiembre	3 de noviembre										
Octubre, Noviembre y Diciembre	3 de marzo										

Adicionalmente, las reglas misceláneas en comento prevén otros plazos para la entrega de la información contable, en el supuesto de que al realizar la validación por parte de la autoridad, esta determine que los archivos enviados por los contribuyentes contienen errores informáticos, caso en el que según lo establecido por el Servicio de Administración Tributaria, los archivos podrán ser enviados nuevamente por la misma vía, tantas veces como sea necesario hasta que estos sean aceptados, a más tardar el último día del vencimiento de la obligación que corresponda, en tanto que los archivos enviados y rechazados por alguna causa informática, dentro de los dos últimos días previos al vencimiento de la obligación que le corresponda, podrán ser enviados nuevamente por la misma vía, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha en que se comunique a través del buzón tributario, la no aceptación para que una vez aceptados se consideren presentados en tiempo.

Finalmente, respecto al tema de los plazos para el envío de la información contable, también se contempla que en la hipótesis de los contribuyentes que hayan remitido su información contable hagan modificaciones posteriores a la información de los archivos ya enviados para subsanar errores u omisiones, la sustitución de tales archivos debe realizarla a través del envío de los nuevos archivos, dentro de los cinco días hábiles posteriores a aquel en que tenga lugar la modificación de la información por su parte.

Ahora bien, precisados la periodicidad y los plazos en los que los contribuyentes deben enviar su información contable vía electrónica al Servicio de Administración Tributaria, en los Resolutivos Tercero y Cuarto de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, quedaron establecidos los periodos a partir de los cuales se debe realizar el envío de tal información, siendo estos los que se mencionan en la tabla siguiente:



Resolutivo Tercero Reglas I.2.8.1.6., fracciones I y II y I.2.8.1.7. (Catálogo de Cuentas y Balanzas de Comprobación)		Resolutivo Cuarto Reglas I.2.8.1.6., fracción III y I.2.8.1.8. (Las pólizas y los auxiliares de cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel)	
Contribuyente	Periodo inicial de envío	Contribuyente	Periodo inicial de envío
<ul style="list-style-type: none"> <li>Instituciones que componen el sistema financiero</li> <li>Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean iguales o superiores a 4 millones de pesos</li> </ul>	A partir del 1 de enero de 2015	<ul style="list-style-type: none"> <li>Instituciones que componen el sistema financiero</li> <li>Personas morales cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean iguales o superiores a 4 millones de pesos</li> </ul>	A partir del 1° de enero de 2015
<ul style="list-style-type: none"> <li>Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013, sean inferiores a 4 millones de pesos</li> <li>Contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la Ley del ISR</li> <li>Las personas morales a que se refiere el Título III de la Ley del ISR</li> <li>Contribuyentes que se inscriban al RFC durante el ejercicio 2014 o 2015</li> </ul>	A partir del 1° de enero de 2016	<ul style="list-style-type: none"> <li>Personas morales cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar, correspondientes al ejercicio 2013, sean inferiores a 4 millones de pesos</li> <li>Personas físicas</li> <li>Contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales, en los términos del Título II, Capítulo VIII de la Ley del ISR</li> <li>Las personas morales a que se refiere el Título III de la Ley del ISR.</li> <li>Contribuyentes que se inscriban al RFC durante el ejercicio 2014 o 2015</li> </ul>	A partir del 1° de enero de 2016
<ul style="list-style-type: none"> <li>Contribuyentes que se inscriban a partir del 1° de enero de 2016</li> </ul>	A partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se inscribieron al RFC	<ul style="list-style-type: none"> <li>Contribuyentes que se inscriban a partir del 1° de enero de 2016</li> </ul>	A partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se inscribieron al RFC

Puntos resolutivos respecto a los cuales, en el resolutivo Cuarto Resolutivo de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, se aclaró que continúan siendo aplicables, en tanto que en el resolutivo Décimo se estableció, respecto a los plazos indicados en la tabla anterior, que para los efectos de la *regla 2.8.1.4, exclusivamente respecto de la fracción III*, de esta Resolución, los contribuyentes empezarán a observar lo establecido en el Resolutivo Cuarto, fracción I de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, *a partir del 1° de julio de 2015 con la información generada desde esta fecha.*

Mientras que para los efectos de la regla 2.8.1.5., exclusivamente respecto de la *fracción I y II incisos a) y b)*, de la resolución en comento, en relación al Resolutivo Tercero, fracción I de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, los contribuyentes *podrán enviar la información contable del mes de enero de 2015 a más tardar en la misma fecha del vencimiento del envío de la información correspondiente al mes de febrero de 2015.*

Debiendo resaltar que respecto a este último plazo, mediante la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, se reformó el párrafo segundo del Resolutivo Décimo de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 que lo contenía, estableciendo en su lugar que:

*...para los efectos de la regla 2.8.1.5., exclusivamente respecto de las fracciones I y II incisos a) y b), de esta Resolución y en relación al Resolutivo Tercero, fracción I de la Séptima Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014 publicado en el DOF el 18 de diciembre de 2014, los contribuyentes personas morales y físicas podrán enviar la información contable correspondiente a los meses de enero y febrero de 2015, a más tardar el 30 de abril de 2015 los contribuyentes personas morales y*

*físicas podrán enviar la información contable correspondiente a los meses de enero y febrero de 2015, a más tardar el 30 de abril de 2015...<sup>6</sup>.*

Siendo por tanto, los periodos, plazos y fechas detalladas a lo largo de este apartado, aquellas a las que los contribuyentes se encuentran obligados a ceñirse para el envío de su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y con ello dar cumplimiento material a la novedosa obligación tributaria de la contabilidad electrónica. Fechas que dicho sea de paso y como se desprende de la simple lectura a las resoluciones misceláneas y sus modificaciones aludidas, han sido objeto de cambio por parte de la autoridad fiscal, quien en opinión de la sustentante, se ha visto en la necesidad de extender las fechas de entrega de la información contable dadas las dudas que este tema sigue generando entre los contribuyentes obligados a llevarla e ingresarla; no obstante la emisión, las ya comentadas reglas de carácter general con las que el Servicio de Administración Tributaria ha pretendido dar mayor claridad y facilitar su manejo.

### **III. LA REVISIÓN ELECTRÓNICA COMO NUEVA FACULTAD DE COMPROBACIÓN**

#### **1. Antecedentes**

En el capítulo anterior se hizo referencia a la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, presentada el 08 de septiembre de 2013, ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, por el Titular del Poder Ejecutivo Federal.

Como ya se expuso, en tal Iniciativa se planteó la conveniencia de aprovechar la tecnología dentro del sistema tributario nacional, a fin de crear instrumen-

---

<sup>6</sup> Diario Oficial de la Federación, *Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015*, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5392168&fecha=14/05/2015](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5392168&fecha=14/05/2015), 16 de julio de 2015.

tos que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, hecho que dio pauta para que, en relación a la obligación de llevar contabilidad, se introdujera en el recién reformado Código Fiscal de la Federación, la obligación de llevar tal contabilidad a través de medios electrónicos e ingresarla en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Sin embargo, la Iniciativa de reforma que se comenta no solo abordó cuestiones que depararon en innovaciones en materia de obligaciones fiscales para los contribuyentes, sino que además planteó modificaciones en el tema de facultades de comprobación de las autoridades fiscales, al proponer el surgimiento de un esquema de fiscalización electrónica.

Al respecto se expusieron las consideraciones siguientes:

[...] Revisiones electrónicas

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

Bajo el esquema de fiscalización electrónica que se propone en la presente iniciativa, la autoridad realizará la notificación, requerirá y recibirá la documentación e información del contribuyente; así mismo, efectuará la revisión y notificará el resultado, todo por medio del buzón tributario. De igual manera, se propone que el contribuyente atienda por esa misma vía las solicitudes o requerimientos de la autoridad, por lo que se estima que este tipo de revisiones podrían durar hasta un máximo de 3 meses.

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

Una de las ventajas de la propuesta antes señalada radica en que los actos de fiscalización de manera electrónica se centrarán en renglones, rubros de registro, ejercicios fiscales y contribuciones específicos, en los que se presume alguna irregularidad, acortándose los plazos de revisión hasta en un 60%, con una disminución sensible de los costos en los que incurre el contribuyente por el cumplimiento de solicitudes de información.

Bajo ese orden de ideas, se hace énfasis en el hecho de que dar sustento legal a las revisiones electrónicas permitirá incrementar la presencia fiscal y potenciar la capacidad instalada de la autoridad. Cabe citar que actualmente, de acuerdo con el documento *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, publicado por la OCDE, en promedio, en México se realizan 14 actos de verificación (auditorías y otro tipo de revisiones) por auditor al año, y solo se audita al 0.6% del universo de contribuyentes, a diferencia, por ejemplo, de Chile, en el que las citadas cifras llegan a 251 y 4.6%, respectivamente.

También se propone, respecto de los responsables solidarios a los cuales se les compulse para corroborar las operaciones que realizaron con

el contribuyente principal, el permitir a las autoridades fiscales efectuar el aseguramiento de sus bienes hasta por el monto de las operaciones que la autoridad pretende comprobar, en aquellos casos en que dichos compulsados se nieguen a proporcionar la información y documentación solicitada en la compulsas; lo anterior a fin de vencer la resistencia de estos y que entonces la autoridad pueda tener los elementos suficientes para comprobar la situación real del contribuyente revisado.

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

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

#### Ejercicio de Facultades de comprobación

Con la implementación del procedimiento para las revisiones electrónicas, es indispensable establecer en el Código Fiscal de la Federación las reglas para que la autoridad pueda ejercer sus facultades sobre conceptos no revisados anteriormente, así como la condición para que los revise nuevamente con hechos nuevos, al igual que para emitir la

determinación de contribuciones que de ellos deriven, tal como actualmente se regula en los artículos 46 último párrafo y 50 último párrafo, del mismo ordenamiento legal, para las revisiones de gabinete y visitas domiciliarias tradicionales.

En ese sentido, se propone la adición de un artículo 53-C al Código Fiscal de la Federación, a fin de concentrar esta regulación, precisando su alcance para que regule las revisiones electrónicas y las resoluciones que de ella deriven; en consecuencia, se propone la eliminación del último párrafo del artículo 46 así como el último párrafo del artículo 50, ambos del Código Fiscal de la Federación. [...] <sup>7</sup>

En el marco de lo manifestado por el Titular del Ejecutivo Federal en la exposición de motivos recién transcrita, se aprecia que el planteamiento respecto a la puesta en marcha de un sistema de fiscalización electrónica tiene como premisa fundamental el hecho de que dentro del procedimiento de fiscalización llevado a cabo como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación, llámese visita domiciliaria o revisión de gabinete, comúnmente surgen problemáticas tales como:

1. La vinculada al volumen de la documentación comprobatoria que el contribuyente debe aportar cuando es objeto de un procedimiento de esta índole, la cual en algunos casos resulta de difícil manejo
2. El costo que genera para los contribuyentes atender a las solicitudes de información formulados dentro de la fiscalización y que se encuentran obligados a atender
3. El tiempo de duración de los procedimientos de fiscalización

---

<sup>7</sup> Titular del Ejecutivo Federal, *Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación*, [http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03\\_liva.pdf](http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03_liva.pdf), 17 de julio de 2015.

Situaciones ante las que, como alternativa de combate se propuso implantar un sistema de fiscalización electrónico en el que la autoridad realizara la notificación, requiriera y recibiera la documentación e información del contribuyente y además efectuara la revisión y notificara el resultado, todo por medio del buzón tributario, correspondiendo al contribuyente atender por esa misma vía las solicitudes o requerimientos de la autoridad.

Todo ello con la estimación de que el periodo de duración de una revisión pudiera ser de hasta un máximo de 3 meses, lo que se traduciría en una disminución de los costos que se generan con motivo del desarrollo de los actos de fiscalización y que además permitiría incrementar la presencia fiscal y potenciar la capacidad instalada de la autoridad fiscal.

Adicionalmente se lee la propuesta para que con la información y documentación que obre en su poder y cumpliendo las formalidades respectivas en cuanto a notificaciones y plazos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal pueda efectuar la determinación de hechos u omisiones, emitiendo una resolución provisional en la que se determinarán las posibles contribuciones a pagar (pre-liquidación), la cual se hará del conocimiento del contribuyente por medios electrónicos; resolución que según lo planteado permitiría al contribuyente autocorregirse o aportar datos o elementos que desvirtúen la acción intentada por la autoridad, por la misma vía.

Finalizando el tema en cuestión con la sugerencia de adicionar al Código Fiscal de la Federación un artículo 53-C en el que se regularice la figura de las revisiones electrónicas, el procedimiento a que deben sujetarse y las resoluciones que de ella deriven.

Siendo que luego de la aprobación de reformas al Código Fiscal de la Federación, a partir del año 2014, tales propuestas se han convertido en una realidad que otorga a la autoridad fiscal la facultad para comprobar el cumplimiento de las obligaciones propias de la materia a través de lo que se denomina *revisión elec-*



*trónica*; motivo por el cual resulta de suma importancia conocer el procedimiento e implicaciones que trae consigo esta nueva facultad de comprobación, lo que será objeto de este capítulo.

## 2. *Fundamento legal*

En términos generales, las facultades de comprobación en materia fiscal pueden conceptualizarse como los actos que las autoridades se encuentran autorizadas para realizar, con el objeto de por un lado, comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y poder determinar, con base en ello, las contribuciones omitidas o créditos fiscales correspondientes a cargo de los contribuyentes y, por otro, comprobar la comisión de delitos fiscales.

Comúnmente, abordar el tema de facultades de comprobación trae a la mente, casi de forma inmediata, a las ya conocidas visitas domiciliarias o bien, a las revisiones de gabinete; sin embargo, con las reformas al Código Fiscal de la Federación aprobadas para 2014, se introdujo como facultad de fiscalización a la *revisión electrónica*.

En efecto, de la lectura al Título Tercero del Código Fiscal de la Federación vigente, titulado “De las Facultades de las Autoridades Fiscales”, en específico del artículo 42, fracción IX, se desprende que ha quedado establecida como potestad de las autoridades fiscales practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

El artículo en mención a la letra dispone:

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

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

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

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulados por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

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

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

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

IX.- *Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la auto-*

*ridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.*

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

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y IX de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales o se compensen saldos a favor, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia ya sea de la pérdida fiscal o del saldo a favor, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

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

De ahí, que válidamente puede afirmarse que la fracción IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente, es el sustento legal de la revisión electrónica.

### 3. Procedimiento para la práctica de la revisión electrónica

Puntualizado que la revisión electrónica encuentra soporte jurídico en el artículo 42, fracción IX del Código Fiscal de la Federación vigente, conviene ahora analizar el procedimiento que la autoridad fiscal debe desarrollar al ejercer tal facultad de comprobación.

En ese sentido es preciso remitirse al artículo 53- B del Código Fiscal de la Federación que establece:

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

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

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

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

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

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

b) Solicitará información y documentación de un tercero, en cuyo caso, desde el día en que se formule la solicitud y hasta aquel en que el tercero conteste, se suspenderá el plazo previsto en la fracción IV de este artículo, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información. Dicha suspensión no podrá exceder de seis meses, excepto en materia de comercio exterior, supuesto en el cual el plazo no podrá exceder de dos años.

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

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

En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido en la fracción II de este artículo, la resolución pro-

visional se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

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

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

Así se tiene que durante el desarrollo de la revisión electrónica, la autoridad fiscal debe ceñirse a lo siguiente:

En principio la autoridad fiscal formulará una resolución provisional que, en su caso, contenga la pre-liquidación respectiva, a través de la cual dará a conocer a los contribuyentes los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, conocidos con base en la información y documentación que obre en su poder.

En esa resolución provisional se requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de quince días siguientes a la notificación de la misma, 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 ahí consignados.

Puede ser el caso de que el contribuyente acepte tal pre-liquidación y opte por corregir su situación fiscal, lo cual deberá realizar dentro del plazo de quince días siguientes a la notificación de la resolución provisional, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios; supuesto en el que gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

Ahora bien, si el contribuyente no acepta la pre-liquidación y opta por aportar las pruebas para desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados, entonces la autoridad deberá analizarlas y en caso de que identifique elementos adicionales que deban ser verificados, se encuentra facultada para:

- 1) Realizar un segundo requerimiento al contribuyente, dentro del plazo de los diez días siguientes a aquel en que haya recibido las pruebas.

Este requerimiento debe ser atendido por el contribuyente dentro del plazo de diez días siguientes contados a partir de la notificación del mismo y suspende el plazo a que se refiere la fracción IV del artículo 53-B.

- 2) Solicitar información y documentación de un tercero.

En ese supuesto, 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 del artículo 53-B, existiendo la obligación para la autoridad fiscal de notificar tal situación al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información.

Debiendo precisar que acorde al precepto legal que se analiza, tal suspensión no puede exceder de seis meses, excepto en materia de comercio exterior, caso en el cual el plazo no puede exceder de dos años.

En ese orden de ideas, cuando la autoridad obtenga la información solicitada por cualquiera de los dos procedimientos antes referidos, esta tiene un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución, salvo cuando haya pruebas periciales, caso en el cual el plazo se computará a partir de su desahogo.

Además, en materia de pruebas se encuentra previsto que si el contribuyente las exhibe, 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.



Y para el supuesto de que el contribuyente no aporte pruebas ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar 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 del Código Fiscal, dentro del plazo de quince días antes referido, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo y la resolución provisional se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Finalmente, cabe hacer notar que en el desarrollo del procedimiento de revisión electrónica, las promociones de los contribuyentes, los actos y las resoluciones administrativas se deben notificar y presentar en documentos digitales a través del buzón tributario.

Precisado el procedimiento a seguir durante las revisiones electrónicas, debe también hacerse mención del hecho de que conforme al artículo 53-C del Código Fiscal de la Federación, durante el ejercicio de esta facultad de comprobación, la autoridad fiscal válidamente puede revisar uno o más rubros o conceptos específicos, correspondientes a una o más contribuciones o aprovechamientos, que no se hayan revisado anteriormente, con las únicas limitaciones a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Además, si se comprueban hechos diferentes, la autoridad fiscal se encuentra facultada para volver a revisar los mismos rubros o conceptos específicos de una contribución o aprovechamiento por el mismo periodo y en su caso, determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos que deriven de esos hechos.

Pero esta comprobación de hechos diferentes debe necesariamente estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o bien, en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación que prevé el Código Fiscal

de la Federación, salvo que en este último caso la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente, pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

Conforme al procedimiento y particularidades descritas en torno al tema central de este capítulo, es decir, la revisión electrónica como facultad de fiscalización, pueden formularse planteamientos tales como que evidentemente tal facultad guarda estrecha relación con la obligación de los contribuyentes de llevar en medios electrónicos su contabilidad e ingresarla a través del portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria, esto pues es precisamente a partir de la información y documentación con la que cuenten las autoridades fiscales, que estas emitirán la resolución provisional o pre-liquidación en la que hagan del conocimiento de los contribuyentes los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades.

Asimismo, desde la óptica de las autoridades bien podría pensarse que dada la sencillez con que se presenta en el Código Fiscal de la Federación el desarrollo de este proceso de fiscalización y a la pretendida reducción de los plazos para la realización de la misma, su implementación tendrá notorios efectos benéficos en la esfera de los contribuyentes reflejados en disminución de costos y minimización en los tiempos de fiscalización.

Sin embargo, bajo la perspectiva de los contribuyentes obligados a llevar su contabilidad a través de medios electrónicos e ingresarla vía Internet y a soportar procedimientos de fiscalización de índole electrónica, probablemente el panorama no resulte tan alentador considerando la modificación que deberán efectuar en sus acostumbradas mecánicas para llevar la contabilidad, para transitar hacia la contabilidad electrónica, o la atención que deberán prestar para manejar de forma eficiente el buzón tributario que constituye el medio esencial de comunicación entre contribuyentes y autoridades en todos los procedimientos llevados a cabo

vía electrónica o más allá de eso, la no tan descabellada idea de que con estos cambios en materia tributaria se pudiera incluso estar en presencia de violaciones a derechos fundamentales, punto este último que precisamente será materia del capítulo siguiente.

#### **IV. LA CONTABILIDAD Y LA REVISIÓN ELECTRÓNICA, ¿VIOLATORIAS DE DERECHOS FUNDAMENTALES?**

Ha quedado dicho que las reformas al Código Fiscal de la Federación, aprobadas en 2013 y vigentes a partir del 2014, derivaron en el nacimiento de dos figuras de suma importancia dentro del ámbito fiscal, la primera de ellas consistente en la obligación para los contribuyentes de llevar la contabilidad en medios electrónicos e ingresarla mediante la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria; la segunda, relacionada con la facultad de la autoridad para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales a través de la revisión electrónica.

Estas figuras presentadas por el Titular del Ejecutivo Federal en el año 2013 dentro de su Iniciativa de reformas al Código Fiscal de la Federación, como *herramientas* para uniformar la mecánica en el manejo de la contabilidad, facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales para los contribuyentes, agilizar la comunicación entre contribuyentes y autoridades, reducir los tiempos y costos de los procedimientos de fiscalización, hoy ya convertidas en una realidad, parecen ser más que herramientas pro contribuyente, armas que dotan a la autoridad fiscal de mecanismos para acceder a la información de aquellos de modo por demás fácil, así como para ejercer en forma constante sus facultades de comprobación.

Vistas desde esa óptica, la contabilidad electrónica como obligación para los contribuyentes y, la revisión electrónica implementada como facultad de fiscalización de la autoridad, se tornan como figuras que vulneran los derechos fundamentales de los contribuyentes, entre ellas, el derecho a la seguridad jurídica y el derecho de audiencia.

## 1. Derecho a la seguridad jurídica

En el contexto jurídico la palabra *seguridad* se entiende como la “*cualidad del ordenamiento jurídico que implica la certeza de sus normas y, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación*”<sup>8</sup>.

La *seguridad jurídica* es, por su parte, “*la certeza que debe tener el gobernado de que su persona, su familia, sus posesiones o sus derechos serán respetados por la autoridad, pero si esta debe producir una afectación en ellos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes secundarias*”<sup>9</sup>.

Conforme a la definición que antecede, puede establecerse la relevancia del derecho a la seguridad jurídica en tanto que se trata de una figura encaminada a regular la actuación de las autoridades del Estado frente a los particulares, de tal suerte que las primeras tengan límites en la realización de actos de afectación sobre los segundos, debiéndose apegar en todo momento a los requisitos establecidos en la Ley, instituidos como medio para evitar una afectación a la esfera jurídica de los particulares.

Así, el derecho en mención se constituye sin duda como uno de los pilares del sistema jurídico mexicano, contemplado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que en su artículo 16, en la parte conducente, establece: Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

El primer párrafo del artículo en cita contiene la prohibición expresa para las autoridades de molestar a los particulares en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, si no es mediante mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

---

<sup>8</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, *La Garantía de Seguridad Jurídica*, México, pp. 9-10.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

Ahora bien, situando tal porción normativa frente al artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación vigente, que establece la obligación del contribuyente de ingresar su contabilidad llevada en medios electrónicos a través del portal de Internet del Sistema de Administración Tributaria, se colige que, como se adelantó, el precepto legal mencionado en último lugar transgrede el contenido del artículo 16 constitucional ya aludido.

Esto es así porque la obligación de ingresar al portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria la contabilidad electrónica, se traduce en un acto de molestia para los contribuyentes en tanto que implica la intromisión en los papeles integrantes de la contabilidad de estos, quienes como se ha dicho, se encuentran conminados a proporcionar a las autoridades fiscales su información contable de manera mensual.

Luego entonces, al tratarse de un acto de molestia, la entrega o ingreso de la información contable debería presuponer la existencia de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, esto de conformidad con el artículo 16 constitucional ya transcrito.

Sin embargo, como se ha visto, el ingreso de la contabilidad electrónica por parte de los contribuyentes al portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria, nace como una obligación a cargo de estos, sin que se prevea para tal efecto la existencia de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal de la entrega o ingreso de la conformación contable.

En esa medida salta a la vista que el deber de los contribuyentes de proporcionar mensualmente su contabilidad, permite a las autoridades fiscales tener acceso y revisar tal información, no obstante la ausencia del cumplimiento a los requisitos que el artículo 16 de la Constitución prevé en tratándose de actos de molestia como el que en este caso se comenta.

Por otro lado, el ingreso en forma mensual de la información contable representa una carga adicional, excesiva y no razonable para los contribuyentes puesto

que como lo sostiene el Licenciado Augusto Fernández Sagardi en su artículo “Establecimiento de nuevas obligaciones formales a los contribuyentes, ¿tiene límites constitucionales el poder legislativo para establecerlas?”, publicado en el ejemplar de agosto de la Revista Puntos Finos, con la imposición de esta nueva obligación, el Legislador -que si bien se encuentra facultado para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por la Constitución a los Poderes de la Unión, esto en términos del artículo 73, fracción XXX constitucional- se extralimita en el ejercicio de sus facultades al crear para el contribuyente el deber de aportar información a la que ya la autoridad fiscal tenía acceso a través de los requerimientos de información que se encuentra facultada para realizar, o bien, mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación tales como la revisión de gabinete o la visita domiciliaria.

Punto de vista que aquí se comparte y que lleva a calificar como innecesaria y excesiva la imposición de esta obligación en materia tributaria que se insiste, tiene por objeto aportar a la autoridad fiscal información que hasta antes de las reformas de 2014, ya podía recabar a través de otros medios como los enunciados en el párrafo que antecede.

Ello aunado a que como lo afirma Fernández Sagardi en el artículo en mención, aun cuando la facultad que tiene la autoridad fiscal para vigilar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, se realiza mediante la existencia de las obligaciones formales que en esa materia tiene el contribuyente, ello no puede llevarse al extremo de considerar como ilimitada la facultad del poder legislativo para continuar imponiendo a los contribuyentes obligaciones encaminadas a vigilar ese cumplimiento.

Máxime, si como ocurre en el caso de la lectura a la exposición de motivos de la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal correspondiente, no se advierte la expresión de razones que pongan en evidencia una verdadera necesidad de crear nuevas obligaciones en materia tributaria y en específico la relativa a la de

ingresar vía electrónica la información contable, información respecto de la cual la autoridad fiscal ya tenía facultades que le permitían conocerla.

Precisado lo anterior, es importante destacar que además de las deficiencias ya acotadas en torno a la obligación de ingresar la contabilidad vía Internet, esta conlleva también, en perjuicio del contribuyente, estar sometido a una constante e indefinida intromisión en su contabilidad, al tiempo que abre la puerta para que la autoridad fiscal, en el momento que así lo decida y con base en esta información que obligadamente los contribuyentes le proporcionen, inicie el ejercicio de su facultad de comprobación denominada revisión electrónica, la cual de igual manera vulnera lo preceptuado en el artículo 16 constitucional.

Lo anterior se sostiene en razón de que de la misma forma en que ocurre con la obligación de ingresar la contabilidad al portal de Internet del Sistema de Administración Tributaria, en el caso del ejercicio de la revisión electrónica, no se establece la exigencia para las autoridades fiscales, de que previo al inicio de esta facultad de fiscalización, deba mediar la existencia de un mandamiento escrito que reúna las formalidades a que se refiere el artículo 16 de la Constitución.

En efecto, basta realizar la simple lectura al artículo 42, fracción IX que establece la existencia de la facultad de comprobación en mención y al artículo 53-B que regula el procedimiento para llevar a cabo la revisión electrónica, ambos del Código Fiscal de la Federación, para advertir que no obstante que la revisión electrónica constituye un acto de fiscalización tal como la visita domiciliaria o la revisión de gabinete, en este supuesto no fue previsto por el legislador que previo al inicio del ejercicio de tal facultad deba mediar un mandamiento escrito con las características indicadas en el precepto constitucional ya referido, con el que se dé a conocer al contribuyente que será objeto de un procedimiento de fiscalización.

Por el contrario, las disposiciones relativas a la revisión electrónica y su procedimiento, conceden a la autoridad fiscal la posibilidad de determinar, sin la previa de la notificación a los contribuyentes del inicio de alguna facultad de compro-

bación, una pre-liquidación o resolución provisional en la que le darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades que la autoridad haya conocido con motivo de la información y documentación que obre en su poder y no es sino hasta una vez emitida tal resolución, cuando se contempla la posibilidad de los contribuyentes para desvirtuar tales hechos, mediante el ofrecimiento de pruebas dentro de los plazos que al efecto establece el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

Bajo ese esquema es incuestionable que el procedimiento de la revisión electrónica vulnera a todas luces el artículo 16 constitucional.

A mayor abundamiento, es de hacer notar que el procedimiento de fiscalización en mención, además de pasar por alto el cumplimiento de los requisitos que todo acto de molestia debe reunir, incluyéndose dentro de tales actos los de fiscalización practicados por las autoridades para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, también ocasiona una vulneración a la esfera jurídica de los contribuyentes derivada de la imposibilidad de conocer con certeza el momento en el que la autoridad fiscal iniciará sus facultades de comprobación, el periodo y la información que en específico revisará, quedando al arbitrio de la autoridad definir todos estos aspectos, lo que trastoca el derecho de seguridad jurídica que todo acto de molestia debe revestir.

Sobre esa misma línea de pensamiento resalta también el hecho de que, en lo que toca a la información que los contribuyentes tendrán que ingresar a la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, ni en el artículo 28 ni en alguna otra disposición del Código Fiscal de la Federación o de su Reglamento, quedó definido en forma específica cuáles son los documentos integrantes de la contabilidad que deben ser remitidos.

De hecho, acorde a lo dispuesto en la última parte de la fracción IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, los pormenores respecto del cumplimiento de la obligación de ingreso de la contabilidad electrónica, entre ellos, la do-



cumentación que habría de ingresarse, se reservó para ser determinado mediante normas de carácter general, a saber, las resoluciones misceláneas fiscales y sus modificaciones ya mencionadas en capítulos anteriores, lo que denota que quedó al albedrío de la autoridad hacendaria establecer cuál sería la información que los contribuyentes deben ingresar.

Así pues, el ingreso de la contabilidad mediante la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y la sujeción a la facultad de comprobación consistente en la revisión electrónica, ponen en evidente situación de vulnerabilidad a los contribuyentes, quienes no obstante de tener la carga de modificar sus actuales mecanismos conforme a los cuales llevan su contabilidad y soportar las cargas económicas que eso significa, deben cumplir y permitir que sobre su esfera jurídica se ejecuten actos que atentan contra el contenido del artículo 16 constitucional.

## 2. *Derecho fundamental de audiencia*

Como parte del amplio abanico de derechos que encierra el derecho fundamental a la seguridad jurídica, encontramos el derecho de audiencia definido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como:

El derecho que tienen los gobernados no solo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente al órgano legislativo, de tal manera que este quede obligado a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé la oportunidad de defenderse, es decir, de rendir pruebas y formular alegatos en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos<sup>10</sup>.

Tal derecho se encuentra tutelado en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en la parte conducente dice:

---

<sup>10</sup> Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, volumen 157-162, primera parte, p. 305.

Artículo 14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Precepto legal que recoge la prohibición de privar de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos a los particulares, si ello no es mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

No obstante ello, en el caso de la revisión electrónica se deja de respetar a cabalidad el derecho en mención ya que si bien el artículo 53-B en la fracción II establece un periodo para que el contribuyente sujeto a dicha facultad de comprobación manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione las pruebas que al efecto considere pertinentes, en tanto que la fracción III del mismo precepto refiere que una vez obtenida la información solicitada, la autoridad fiscal contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución. Lo cierto es que atentos al procedimiento previsto para el desarrollo de esta facultad de fiscalización, con meridana claridad, se advierte que no es sino hasta después de la existencia de una resolución provisional o pre-liquidación emitida por la autoridad, cuando se otorga a los contribuyentes la oportunidad de formular su defensa y aportar pruebas.

Situación que transgrede el derecho de audiencia en tanto que la autoridad fiscal desde el principio del ejercicio de la revisión electrónica ya ha emitido una resolución en la que se determina la existencia de hechos que derivan en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades

atribuidas a los contribuyentes, sin que previo a la emisión de la misma se le haya dado intervención a estos o sin que siquiera se les haya notificado que la información por ellos proporcionados sería objeto de revisión y, en su caso, útil para el inicio de la facultad de comprobación de referencia.

Lo que sí ocurre por ejemplo, durante los conocidos procedimientos de fiscalización como la visita domiciliaria o la revisión de gabinete, en los que previo a la emisión de una resolución liquidatoria se instrumenta todo un procedimiento que permite conocer a los contribuyentes con toda precisión el periodo por el que serán revisados, los aspectos que se le revisarán, la información que debe proporcionar y en general, los pormenores en torno al ejercicio de la facultad de comprobación a que se les sujete, lo cual les brida la posibilidad de ir preparando una adecuada defensa al ejercitar su derecho de audiencia.

Y además, aun cuando el artículo 53-B prevea un periodo de pruebas para supuestamente dar a los contribuyentes la posibilidad de desvirtuar los hechos que les hayan atribuido en la pre-liquidación o resolución provisional, no debe perderse de vista que el propio artículo en cita establece que si el contribuyente no realiza manifestaciones al respecto ni exhibe pruebas dentro del plazo concedido, entonces en automático esa resolución provisional se convertirá en definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución; hecho que se estima representa un peligro para los contribuyentes en el entendido de que si por alguna razón omite ejercer el derecho a aportar pruebas y formular sus manifestaciones, se verán obligados a soportar una liquidación originada en una actuación unilateral de la autoridad respecto de la cual nunca fueron conocedores, toda vez que se insiste, esa resolución es emitida con base en la información y documentación que obligatoriamente, por virtud del deber impuesto en el artículo 28, fracción IV del Código Fiscal de Federación, estos hayan ingresado, sin que para ello haya mediado la existencia de un mandamiento escrito dictado por autoridad competente en el que se le diera a conocer a los contribuyentes su sujeción a un procedimiento de fiscalización.

En ese marco se sostiene pues, que la obligación de ingresar la información contable a través del portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria y la facultad de las autoridades de ejercer la revisión electrónica, representan violaciones flagrantes a los derechos fundamentales de los contribuyentes, quienes como ya se ha mencionado en diversas ocasiones, como consecuencia de las reformas fiscales vigentes a partir de 2014, tienen a su cargo el deber de transitar hacia un sistema contable electrónico e ingresar esa información vía Internet de manera mensual, lo que se traduce en una intromisión permanente de las autoridades fiscales en la esfera de los contribuyentes; ello aunado a la obligación de soportar además, el sometimiento al ejercicio de la facultad de comprobación llamada revisión electrónica, que tiene como origen precisamente esa información contable que los contribuyentes obligadamente enviarán mensualmente y que la autoridad fiscal podrá revisar cuando así lo desee, sin la existencia previa de un mandamiento escrito, emitido por autoridad competente, debidamente fundado y motivado que ponga en conocimiento a los contribuyentes sobre el inicio del procedimiento de fiscalización, en el que se especifique por ejemplo, el periodo a revisar, la información a verificar y en general, los requisitos mínimos que exige todo acto de autoridad que produzca molestia en la esfera jurídica de los contribuyentes.

### *3. Consideraciones adicionales*

Con independencia de la trasgresión a derechos fundamentales que implica tanto la obligación de ingresar la contabilidad de modo electrónico como la facultad otorgada a las autoridades fiscales para llevar a cabo como facultad de comprobación la revisión electrónica, la aplicación de estas figuras tiene además otras implicaciones en perjuicio de los contribuyentes sobre todo en lo que toca al tema de la obligación aludida en primer término.

En efecto, la obligación de llevar la contabilidad por medios electrónicos trae consigo una problemática relacionada con el costo que representa para los

contribuyentes implementar un sistema informático que les permita cumplir con las exigencias del nuevo modelo contable, ello aunado al gasto que deberán efectuar con la finalidad ya sea, de actualizar al personal encargado de llevar su contabilidad o bien, de allegarse de nuevo personal con conocimientos suficientes que les permitan incursionar en materia de contabilidad electrónica, siendo que en ambos casos se trata de gastos que ineludiblemente tienen que realizar para conformar la estructura necesaria que les permita cumplir de la manera más puntual posible con la obligación ya comentada.

De la mano con lo anterior, se encuentra otra dificultad consistente en que aun y cuando los contribuyentes se alleguen de los elementos de infraestructura y capital humano con el objeto de llevar su contabilidad a través de medios electrónicos, no debe perderse de vista que la transición de un modelo de registro contable en la forma en que se venía haciendo desde hace años, a una mecánica electrónica cuyo manejo es desconocido para los contribuyentes, implica además de inversión económica, la necesidad de gozar de un periodo considerable que permita a los contribuyentes familiarizarse con el manejo de la información contable en medios electrónicos.

Ahora bien, hablando propiamente del “ingreso” de tal información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, la complicación surge porque el cumplimiento de tal obligación supone el uso de Internet, herramienta que si bien hoy en día es de uso cotidiano, también, en algunos casos, sigue siendo limitado en cuanto a su acceso para ciertos sectores de la población, por circunstancias tales como el área geográfica en que se ubican o la velocidad en la conectividad que suele ser variable.

Así, aspectos tales como la velocidad de conexión y las coberturas de Internet en diversas regiones del país, los cuales no dependen del control de los contribuyentes, tornan difícil para estos el ingreso de la contabilidad vía electrónica, circunstancia que incluso puede derivar en el incumplimiento de tal obligación.

No pasa desapercibido que en la última parte de la regla 2.8.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 se haya establecido: “...*Cuando los contribuyentes no puedan enviar su información por no contar con acceso a Internet, podrán acudir a las ALSC donde serán atendidos por un asesor fiscal que los apoyará en el envío de la información desde la salas de Internet...*”<sup>11</sup>; señalamiento que si bien por un lado pone al alcance de los obligados la posibilidad de acudir a las Administraciones Locales de Servicios al Contribuyente y contar con la ayuda de un asesor fiscal, por otro los conmina a absorber nuevos gastos generados con motivo por ejemplo del traslado a la sede de la Administración Local de Servicios a los Contribuyentes, las cuales tienen ubicaciones preestablecidas que no siempre se localizan a corta distancia del domicilio de los contribuyentes; gastos que dicho sea de paso no son de aquellos que los contribuyentes se veían obligados a realizar bajo el anterior modelo para llevar su contabilidad.

Finalmente, a las problemáticas ya mencionadas se suma la preocupación que genera el hecho de que la información contable que los contribuyentes aporten a las autoridades fiscales, quedará a expensas de las mismas para ser utilizada en el momento que así lo decidan y además, sin garantía para el contribuyente de que en el manejo de esa información, las autoridades correspondientes tendrán el cuidado de darle el tratamiento que impida la filtración de datos de carácter privado de estos.

Máxime que es por demás conocida la vulnerabilidad del Internet y la facilidad con que personas conocedoras de su manejo pueden extraer información a su antojo con tan solo un clic, lo que evidentemente pone en riesgo la seguridad y confidencialidad de la información proporcionada que engloba datos personales y financieros de los contribuyentes, la que en ese marco corre el peligro de convertirse en información de dominio público.

---

<sup>11</sup> Servicio de Administración Tributaria, *Resolución Miscelánea Fiscal para 2015*, [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/resolucion\\_miscelanea\\_2015.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/resolucion_miscelanea_2015.aspx), 6 agosto de 2015.

Expuesto todo lo anterior, no queda más que esperar a que los Juzgados de Distrito en cuyas manos se encuentra la resolución de los amparos promovidos en contra de la obligación de llevar e ingresar la información contable de manera electrónica, fijen su postura respecto a si tales figuras trastocan o no derechos fundamentales, lo cual definirá el futuro tratamiento que habrá de dársele a estos temas.

Al respecto conviene referir que a la fecha se tiene noticia de que el Juzgado Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región ya ha emitido las primeras resoluciones en las que se pronuncia sobre la constitucionalidad de la obligación de ingresar la contabilidad a través de la Página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y ha concedido el amparo a los promoventes del medio de defensa:

- Se concede el amparo en contra de los artículos 28, fracción IV, 42, fracción IX, y 53-B, del Código Fiscal de la Federación, pues con el envío permanente de información contable, se permite a la autoridad fiscal revisarla discrecional e indiscriminadamente, sin que medie un aviso previo al contribuyente, violando así el derecho de seguridad jurídica.
- Se concede el amparo en contra de la regla 2.8.1.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015 y su Anexo 24, pues establece un mecanismo innecesario, complejo y sofisticado para algunos contribuyentes, e insuficiente para otros, lo que se traduce en que no logren generar información útil, completa, veraz, oportuna y de fácil comprensión e interpretación para quien la consulte.

Sin embargo, considerando que las resoluciones emitidas por este Juzgado Segundo de Distrito, así como las que en su momento emita el Juzgado Primero, constituyen resoluciones de primera instancia susceptibles de controvertirse vía amparo en revisión, es imprescindible esperar a que se resuelva en definitiva sobre el tema, lo cual tendrá que esperarse con paciencia puesto que atendiendo

al cúmulo de asuntos que han sido interpuestos, los cuales asciende a un aproximado de 35,307 casos y considerando la relevancia de los mismos, por acuerdo general número 10/2015, de 10 de agosto de 2015, emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y publicado en el Diario Oficial de la Federación el martes 18 de agosto de 2015, se ha ordenado a los Juzgados Primero y Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región:

*La suspensión del envío a los Tribunales Colegiados de Circuito Primero y Cuarto del Centro Auxiliar de la Primera Región, también con residencia en el Distrito Federal, y en consecuencia la remisión directa a la Suprema Corte de Justicia de la Nación de amparos en revisión en los que subsista el problema de constitucionalidad, indistintamente, de los artículos 17-K, 18, 28, fracciones III y IV, 29, y Segundo Transitorio, fracciones III, IV y VIII, del Código Fiscal de la Federación, reformados mediante decreto publicado el nueve de diciembre de dos mil trece, del diverso 22, fracciones IV y VI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015, así como de las diversas disposiciones de observancia general que regulan lo previsto en los referidos preceptos en relación con el buzón tributario y la contabilidad en medios electrónicos.*

En tanto que a los *Tribunales Colegiados de Circuito Primero y Cuarto del Centro Auxiliar de la Primera Región*, encargados de resolver los amparos en revisión promovidos contra las resoluciones emitidas por los Juzgados citados, se les ha indicado que deberán continuar con el trámite hasta el estado de resolución de los asuntos de esa naturaleza que se radiquen en cada uno de ellos, pero *aplazar el dictado de la resolución correspondiente, esto hasta en tanto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelva el suficiente número de asuntos que defina un criterio en torno al tema, momento en el cual comunicará a los Juzgados Primero y Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal, con el objeto de que estos remitan*



*a los Tribunales Colegiados de Circuito Primero y Cuarto del Centro Auxiliar de la Primera Región, también con residencia en la Ciudad de México, los amparos mencionados para que procedan a su resolución.*

Ante ese panorama habrá que recurrir a la paciencia para esperar que nuestro Máximo Tribunal establezca un criterio al que las autoridades resolutoras de los numerosos juicios de amparo interpuestos en contra de las disposiciones fiscales ya acotadas, deberán ceñirse al emitir sus fallos y hasta en tanto ello no suceda, queda claro que la constitucionalidad de la obligación de ingresar la información contable vía electrónica seguirá siendo un tema de debate cuya decisión final ha quedado en manos de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

## V. FUENTES DE INFORMACIÓN

### Legislación

Acuerdo general número 10/2015, de 10 de agosto de 2015, publicado en el Diario Oficial de la Federación el martes 18 de agosto de 2015, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5404222&fecha=18/08/2015](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5404222&fecha=18/08/2015).

Código Fiscal de la Federación, [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_170616.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_170616.pdf).

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>.

*Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, México, [http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03\\_liva.pdf](http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03_liva.pdf).*

### Resolución Miscélanea

Primera Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2015 publicada en el mismo medio de difusión el 03 de marzo de 2015, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5384005&fecha=03/03/2015](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5384005&fecha=03/03/2015).

Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2014, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5328461&fecha=30/12/2013](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328461&fecha=30/12/2013).

Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de mayo de 2015, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5392168&fecha=14/05/2015](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5392168&fecha=14/05/2015).

Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de diciembre de 2014, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5376396&fecha=18/12/2014](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5376396&fecha=18/12/2014).

Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, publicada el 02 de julio de 2015, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5399106&fecha=02/07/2015](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5399106&fecha=02/07/2015).

### **Fuentes Bibliográficas**

BAZDRESCH, Luis, *Garantías Constitucionales Curso Introductorio Actualizado*, 3ª ed., México, Trillas, 1986.

Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías de Seguridad Jurídica*, México, 2003, pp. 9-56.

### **Fuentes Hemerográficas**

FERNÁNDEZ Sagardi, Augusto, “Establecimiento de nuevas obligaciones formales a los contribuyentes, ¿tiene límites constitucionales al Poder Legislativo para establecerlas?”, *Revista Puntos Finos*, México, agosto de 2015, pp. 106-112.

### **Fuentes Electrónicas**

AMEZCUA Gutiérrez, Gustavo, “Inconstitucionalidad de la contabilidad en línea y de las revisiones electrónicas. Algunas consideraciones”, *Fiscoactualidades*,

México, número 18, octubre de 2014, pp. 3-13, <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2014/10/Fisco-octubre-2014-18.pdf>, 28 de julio de 2015.

ÁVALOS, Laura, “Contabilidad fiscal electrónica y el reto de trabajar juntos”, *Revista Puntos Finos*, México, marzo de 2015, pp. 50-54, [http://www.natera.com.mx/puntos\\_finos/Puntos%20Finos%20237.pdf](http://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20237.pdf), 17 de julio de 2015.

CAMARILLO, Lazo Fidel y Ricardo Lechuga, “Aspectos relevantes en materia de obligaciones fiscales aplicables a la contabilidad electrónica”, *Revista Puntos Finos*, México, agosto de 2014, pp. 22-30, <http://www.garridolicon.com/prensa/obligaciones-fiscales-contabilidad-electronica-puntos-finos-C.pdf>, 26 de julio de 2015.

DELOITTE, “Primeras resoluciones del PJJ relacionadas con la constitucionalidad de la obligación de enviar la contabilidad electrónica al Servicio de Administración Tributaria”, *Flash Fiscal*, México, 24//2015.

ESQUERRA, Sergio, *La Inconstitucionalidad e inconvencionalidad de la Contabilidad Electrónica*, Esquer & Esquerra, Abogados, <http://www.abogadofiscal.biz/articulos/CONTA.ELECTRONICA.pdf>, 1° de julio de 2015.

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/tax/Resoluciones-PJJ-Contabilidad-Electronica.pdf>, 15 de agosto de 2015.

PIÑÓN Vela, Fernando, “Suspensión provisional en amparos contra contabilidad electrónica”, *Revista Puntos Finos*, México, Septiembre de 2014, pp. 136-138, [http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D\\_DPF\\_RV\\_2014\\_230-A19.pdf](http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2014_230-A19.pdf), 26 de julio de 2015.