



**UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN
NICOLÁS DE HIDALGO**
**FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS**



MAESTRÍA EN FISCAL

**LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA Y SU ENVÍO EN MÉXICO
¿VIOLATORIA DE DERECHOS HUMANOS?**

T E S I S

**PARA OBTENER EL TÍTULO DE
“MAESTRO EN FISCAL”**

**PRESENTA
HELGAR BARAJAS GARCÍA**

**ASESOR:
DOCTOR EN CIENCIAS DE LO FISCAL DAVID MISAEL FUERTE
GARFIAS**

Morelia, Michoacán, febrero de 2016.

ÍNDICE GENERAL

RESUMEN	4
ABSTRACT	4
INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO 1: MÉTODO DE INVESTIGACIÓN	7
1.1 PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	7
1.2 PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN.....	10
1.2.1 Pregunta general	10
1.2.2 Preguntas específicas.....	10
1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	11
1.3.1 Objetivo general.....	11
1.3.2 Objetivos específicos	11
1.4 CUADRO DE CONGRUENCIA METODOLÓGICA	11
1.5 JUSTIFICACIÓN.....	12
CAPÍTULO 2: MARCO TEÓRICO Y LEGAL	13
2.1 LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA.....	13
2.1.1 Antecedentes en el Derecho comparado.....	15
2.1.1.1 Argentina.....	16
2.1.1.2 Colombia.....	17
2.1.1.3 España.....	19
2.1.1.4 Brasil.....	20
2.1.2 Antecedentes en México.....	21
2.1.3 La contabilidad electrónica en el Código Fiscal de la Federación	23
2.1.4 La contabilidad electrónica en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.....	29
2.1.5 La contabilidad electrónica en la Resolución Miscelánea Fiscal.....	31
2.2 LOS DERECHOS HUMANOS	43
2.2.1 Los derechos humanos en el Derecho Internacional	44
2.2.2 Los derechos humanos en el Derecho Mexicano	47

2.3 DERECHOS HUMANOS VULNERADOS POR LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA	54
2.3.1 Derecho humano de Seguridad Jurídica.....	55
2.3.2 Derecho humano de Privacidad e Intimidad	60
2.3.3 Derecho humano de Protección de Datos en sus vertientes de Protección, Acceso, Rectificación, Cancelación y Oposición.....	64
2.3.4 Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.....	69
2.3.5 Cláusula habilitante.....	75
2.4 EL JUICIO DE AMPARO COMO MEDIO DE DEFENSA.....	78
2.4.1 Demanda de Amparo Indirecto contra leyes por el primer acto de aplicación.....	83
CAPÍTULO 3: PROPUESTA DE MEDIO DE DEFENSA	87
3.1 CONCEPTOS DE VIOLACIÓN.....	87
CAPÍTULO 4: CONCLUSIONES Y PROPUESTAS	115
4.1 CONCLUSIONES	116
4.2 PROPUESTAS	122
MEDIOS DE INFORMACIÓN.....	124
Bibliografía.....	124
Ordenamientos jurídicos mexicanos.....	126
Ordenamientos jurídicos extranjeros	129
Jurisprudencias y resoluciones jurisdiccionales.....	130
Información electrónica.....	132

RESUMEN: La contabilidad electrónica y su envío en México, es una obligación para los contribuyentes que se implantó en la legislación fiscal en el año 2014, misma que comenzó su aplicación práctica hasta el año 2015, a causa de los aplazamientos por parte de la autoridad. Sin embargo, dicha obligación se contrapone a la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado mexicano, toda vez que los derechos humanos gozan en la actualidad de una gran protección jurisdiccional en México, dependiendo de ello el resguardo de la esfera jurídica de las personas. Por lo que una vez que en el presente trabajo de investigación se analizó la obligación de integrar la contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío a la autoridad, a la luz de los derechos humanos consagrados tanto en el Derecho interno como en los Tratados Internacionales, se conoció que la contabilidad electrónica efectivamente viola diversos de los derechos humanos de las personas tanto físicas como morales que se encuentran ampliamente protegidos por el bloque constitucional, violaciones que pueden reclamarse ante el Poder Judicial de la Federación a través de la promoción del medio de defensa adecuado, que en este caso lo es el juicio de amparo contra leyes por el primer acto de aplicación, del cual se propusieron conceptos de violación para que todo aquel contribuyente que así lo considere pueda hacer uso de los mismos y obtenga que a través de la sentencia de amparo se desincorpore de su esfera jurídica el artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación; incluso, los contribuyentes podrán acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para que éste ejerza un control judicial difuso de convencionalidad o constitucionalidad de la norma aplicada al caso concreto.

Palabras clave: Contabilidad electrónica, derechos humanos, amparo, bloque constitucional, medio de defensa.

ABSTRACT: Electronic accounting and it's delivery in Mexico is an obligation to taxpayers that tax legislation introduced in 2014, beginning its practical application

until 2015, due to delays by the authority. However, that obligation is contrary to the new regulation on human rights governing the Mexican State, since human rights currently enjoy a wide legal protection in Mexico, depending on that, the safeguarding of the legal rights of people. So when in this research, the obligation to integrate accounting in electronic media for its subsequent delivery to the authority was analyzed in light of the human rights enshrined in both domestic law and international treaties, it was learned that the electronic accounting violates various human rights of both physical and moral persons that are widely protected by the constitutional block, violations that may be claimed before the Judicial Power of the Federation through promoting a defense right, which in this case is the amparo trial against laws by the first application, for which violation concepts were proposed so any tax payer who considers making use of the same, can get through an amparo judgment, the disincorporation of the article 28 sections III and IV of the Fiscal Code of the Federation from their legal sphere; also, the taxpayers may appeal to the Federal Court of Fiscal and Administrative Justice, to exercise a diffuse control of conventionality or constitutionality of the rule applied to a judicial case.

Keywords: Electronic accounting, human rights, amparo, constitutional block, defense right.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación denominado “La contabilidad electrónica y su envío en México ¿Violatoria de derechos humanos?”, es resultado del estudio y de la técnica jurídica empleada en la práctica profesional para la elaboración de los medios de defensa necesarios para proteger los derechos humanos de los contribuyentes, en relación con la reforma fiscal que tuvo lugar a partir del año 2014 en México y de la que apenas comienzan a materializarse sus efectos.

Lo anterior es así ya que con los profundos cambios que sufrió la legislación fiscal en México a partir el año 2014, se incluyeron novedosas facultades de comprobación para la autoridad fiscalizadora, como lo es la revisión electrónica, misma que tiene su base en la obligación que los contribuyentes tienen de integrar su contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío de manera mensual a la autoridad

Surge así la necesidad realizar un análisis jurídico de la obligación referida, a la luz de la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado Mexicano, para con posterioridad proponer un medio de defensa que los contribuyentes podrán utilizar para proteger su esfera de derechos, ya que se advierte que la obligación en comento implica diversas cargas y riegos para éstos.

Así las cosas es que dentro del presente trabajo de investigación se realiza un análisis profundo a la obligación para los contribuyentes de integrar su contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío de manera mensual al Sistema de la Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, contenida en el reformado artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de enero del 2014, obligación conocida como contabilidad electrónica; comenzando por sus antecedentes nacionales e internacionales, así como por la minuciosa exploración de los ordenamientos jurídicos que contienen o ayudan a regular dicha obligación, como lo son el Código Fiscal de la Federación, su reglamento y las Resoluciones Misceláneas Fiscales de los años 2014 y 2015, con sus respectivas modificaciones, en cuanto se refieren a la contabilidad electrónica; examinando de igual manera, los derechos humanos contenidos tanto en el Derecho interno como en el internacional y las vulneraciones a éstos últimos que significa la integración de la contabilidad en medios electrónicos y su envío.

Esto con la finalidad de que el lector conozca a fondo la obligación consistente en la integración de la contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío de

manera mensual a la autoridad, así como la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado Mexicano y las implicaciones que tiene la obligación referida en la esfera de derechos de los contribuyentes. Finalizando la presente investigación con una propuesta de medio de defensa que podrá ser utilizada por todo aquel que se encuentre sujeto a la obligación contenida en el artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación y que estime vulnerados sus derechos humanos y sus garantías.

CAPÍTULO 1: MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

El objetivo de toda investigación es hacer una aportación a la ciencia y para ese efecto se tiene que diseñar una forma de realizarla. Por esto se planeó el uso de un método orientado a conocer si la contabilidad electrónica y su envío en México es violatoria de derechos humanos.

El objeto de esta investigación se desarrolló bajo los siguientes aspectos:

- Definición del problema.
- Preguntas de investigación.
- Objetivos.
- Justificación.

Por lo tanto, enseguida se incluye la problemática detectada.

1.1 PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Como se desprende del contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Advirtiéndose de igual manera, que dicha obligación de contribuir se

encuentra supeditada al respeto de los derechos humanos de proporcionalidad, equidad y legalidad, además de los contenidos en el apartado respectivo de nuestra Carta Fundamental y de sus garantías.

Asimismo, paralelo al cumplimiento de la obligación de contribuir, las Leyes Federales, Reglamentos y Reglas de Carácter General, establecen obligaciones para los contribuyentes relativas a que tenga un sistema en el cual registre todas sus operaciones económicas, como lo son sus ingresos, egresos, activos, pasivos y demás relativos a su actividad económica, constituyéndose así lo que se conoce como la contabilidad, que en palabras de Refugio de Jesús Fernández Martínez, *“la contabilidad es la que establece las normas y procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por unidades económicas individuales o constituidas bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles”*.¹ La contabilidad fue regulada por primera vez en la legislación mexicana en el artículo 33² del Código de Comercio, en el que ya se habla de los elementos que la componen; artículo que literalmente establece:

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

- A)** Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas.
- B)** Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;
- C)** Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio;
- D)** Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;
- E)** Incluirá los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes”.

¹ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho fiscal*, México, McGraw-Hill/Interamericana Editores S.A. de C.V., 2000, p. 21.

² *Código de Comercio*, México, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de junio de 2014, artículo 33.

***Énfasis añadido.**

Este sistema de contabilidad al que están obligados a llevar los contribuyentes, es evidentemente un medio de control por parte de la autoridad fiscal, para que la misma pueda, en el ámbito de su competencia y en ejercicio de sus facultades de comprobación, corroborar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Ahora bien, atendiendo a la naturaleza cambiante de la materia tributaria en México, la reforma fiscal que tuvo lugar a partir del año 2014, trajo consigo cambios estructurales en los diversos ordenamientos que la componen, y además introdujo mecanismos novedosos para auxiliar a la autoridad en la verificación del correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, como lo es la contabilidad electrónica y su envío, misma que se encuentra contenida en el reformado artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación,³ y que se refiere principalmente a la integración de la contabilidad en medios electrónicos y a su envío de forma mensual a través de la página de internet del Servicio de la Administración Tributaria, como se advierte de su transcripción literal:

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

(...)

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”.

***Énfasis añadido.**

Observándose que la obligación consistente en integrar la contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío de manera mensual a la autoridad, contiene diversas cargas y riesgos para los contribuyentes, mismos que podrían implicar la

³ *Código Fiscal de la Federación*, México, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de marzo de 2014, artículo 28 fracciones III y IV.

vulneración de derechos humanos y sus garantías; además de la situación de que la autoridad podría incurrir en arbitrariedades si la contabilidad electrónica, como medio de control y posible facultad de comprobación implícita en la ley, no respeta todos y cada uno de los derechos humanos contenidos dentro y fuera del apartado respectivo de nuestra constitución federal, para lo cual los contribuyentes tienen a su alcance medios de defensa contra dicha medida. Surgiendo una grave problemática para la cual es necesario realizar la presente investigación.

1.2 PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

Para la ejecución del presente trabajo de investigación se plantearon las siguientes interrogantes.

1.2.1 Pregunta general

¿Es la contabilidad electrónica y su envío en México, violatoria de Derechos Humanos? y de ser así, ¿Cuáles son los derechos humanos vulnerados?

1.2.2 Preguntas específicas

1. ¿Qué es la contabilidad electrónica?
2. ¿Qué son los derechos humanos?
3. ¿Cuáles son los derechos humanos susceptibles de ser vulnerados por la contabilidad electrónica?
4. ¿De qué manera son vulnerados los derechos humanos por la contabilidad electrónica?
5. ¿Cuáles son los medios de defensa que tiene el contribuyente frente a la contabilidad electrónica?

1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Para la ejecución del presente trabajo de investigación se consideran los siguientes objetivos.

1.3.1 Objetivo general

Determinar si la contabilidad electrónica y su envío en México es violatoria de Derechos humanos y de ser así, identificar cuáles son los Derechos Humanos vulnerados.

1.3.2 Objetivos específicos

1. Determinar qué es la contabilidad electrónica.
2. Determinar que son los derechos humanos.
3. Identificar cuáles son los derechos humanos susceptibles de ser vulnerados por la contabilidad electrónica.
4. Determinar de qué manera son vulnerados los derechos humanos por la contabilidad electrónica.
5. Determinar los medios de defensa que tiene el contribuyente frente a la contabilidad electrónica.

1.4 CUADRO DE CONGRUENCIA METODOLÓGICA

Título	Objetivo General	Objetivos Específicos	Preguntas de Investigación
LA CONTABILIDAD	Determinar si la contabilidad	➤ Determinar qué es la contabilidad	➤ ¿Qué es la contabilidad

<p>ELECTRÓNICA Y SU ENVÍO EN MÉXICO</p> <p>¿VIOLATORIA DE DERECHOS HUMANOS?</p>	<p>electrónica y su envío es violatoria de derechos humanos y de ser así, identificar cuáles son los derechos humanos vulnerados.</p>	<p>electrónica.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Determinar que son los derechos humanos. ➤ Identificar cuáles son los derechos humanos susceptibles de ser vulnerados por la contabilidad electrónica. ➤ Determinar de qué manera son vulnerados los derechos humanos por la contabilidad electrónica. ➤ Determinar los medios de defensa que tiene el contribuyente frente a la contabilidad electrónica. 	<p>electrónica?</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ ¿Qué son los derechos humanos? ➤ ¿Cuáles son los derechos humanos susceptibles de ser vulnerados por la contabilidad electrónica? ➤ ¿De qué manera son vulnerados los derechos humanos por la contabilidad electrónica? ➤ ¿Cuáles son los medios de defensa que tiene el contribuyente frente a la contabilidad electrónica?
---	---	---	---

Fuente: Elaboración propia, basada en el estudio.

1.5 JUSTIFICACIÓN

El presente trabajo de investigación contribuirá a generar un modelo útil para entender las posibles violaciones a los derechos humanos de los contribuyentes, que supone el uso de esta nueva obligación que permite un control fiscal,

conocida como contabilidad electrónica, por parte del Servicio de la Administración Tributaria, misma que fuera introducida por los legisladores a propuesta del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, Enrique Peña Nieto, a partir del ejercicio fiscal 2014; lo anterior en aras de optimizar sus procedimientos de revisión, tendientes a ejercer sus facultades de comprobación.

Por lo anterior es que resulta de gran utilidad la realización de la presente investigación, toda vez que la misma será útil para que los contribuyentes conozcan los derechos humanos y sus garantías, vulnerados en su perjuicio por esta nueva obligación, así como para que tengan a su alcance una propuesta de medio de defensa contra dicha obligación fiscal formal; dándole así una oportunidad para evaluar su situación jurídica de conformidad con la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado Mexicano.

CAPÍTULO 2: MARCO TEÓRICO Y LEGAL

2.1 LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA

Con fecha 9 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el *DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*,⁴ el cual, entre otras cuestiones, contiene reformas al artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, sobre todo en cuanto a sus fracciones III y IV, que principalmente se refieren a la integración de la contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío de manera mensual a la autoridad; cobrando vigencia dichas reformas a partir el 1 de enero del 2014.

Decreto del 9 de diciembre de 2013, que forma parte importante de la profunda reforma fiscal que se llevó a cabo en México a partir del año 2014, pero que por

⁴ *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*, México, D.F., publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre del 2013, segunda sección, página 60.

distintas razones comienzan a materializarse sus efectos hasta el 2015, como se explicará con posterioridad.

En seguida se muestra un cuadro comparativo del contenido del artículo 28 fracciones III y IV hasta el 2013 y de su contenido a partir del 2014.

Artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, al 2013	Artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, a partir del 2014
<p>Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:</p> <p>(...)</p> <p>III. Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado.</p> <p>IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al</p>	<p>Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:</p> <p>(...)</p> <p>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.</p> <p>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.</p>

<p>inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.</p>	
---	--

Fuente: Elaboración propia, basada en el Código Fiscal de la Federación y sus reformas de fecha 5 de enero de 2004 y 9 de diciembre de 2013.

Es así que al ser reformado el artículo 28 en sus fracciones III y IV, se da la inclusión de un sistema de contabilidad a través de medios electrónicos como una nueva obligación fiscal y la creación de un mecanismo electrónico estandarizado para la entrega de información contable a la autoridad, el cual, según el discurso del Poder Ejecutivo Federal y la exposición de motivos presentada a los legisladores por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, simplificaría y facilitaría el cumplimiento de las obligaciones fiscales⁵ para los contribuyentes.

Es necesario precisar que, para poder realizar el envío de la contabilidad a que se refiere la fracción IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, es necesario utilizar el buzón tributario, figura que se introduce en el mismo decreto del 9 de diciembre del 2013 y que se define como un sistema de comunicación entre los contribuyentes y la autoridad.⁶ Por lo que ambas figuras se complementan entre sí, participando a su vez de los mismos antecedentes.

2.1.1 Antecedentes en el Derecho comparado

Como se precisó en párrafos precedentes, para poder efectuar el envío de la contabilidad electrónica a la autoridad fiscal, resulta necesaria la utilización de un sistema de comunicación electrónico entre ésta y los contribuyentes; por lo que el

⁵ Díaz Aguayo, Laura, "Contabilidad a través de medios electrónicos: ¿simplificación administrativa?", *Defensa Fiscal la revista mexicana de estrategias fiscales*, México, Noviembre de 2014, p. 18.

⁶ *Código Fiscal de la Federación, Óp. Cit.*, nota 3, artículo 17-K.

envío de la contabilidad electrónica como una nueva obligación, en términos de la fracción IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, no es otra cosa que una comunicación electrónica entre el particular y la administración pública, debiendo entender sus antecedentes en ese sentido.

2.1.1.1 Argentina

El Congreso de la República Argentina emitió, en 1998, la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998, la cual contiene el primer antecedente argentino y uno de los primeros en el mundo, de las comunicaciones electrónicas entre los particulares y la administración pública, esto es así toda vez que la referida ley, en su artículo 100, inciso g),⁷ mismo que se encuentra dentro del apartado de las “Formas de Notificación”, indica que las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., podrán ser practicadas por la comunicación informática del acto administrativo de que se trate en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, misma notificación que se considerará perfeccionada mediante la puesta a disposición del archivo o registro que lo contiene, en el domicilio fiscal electrónico constituido por los responsables siempre que hayan ejercido la opción de registrar el mismo, como se observa del contenido de dicho artículo:

“**ARTÍCULO 100** — Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas:

(...)

g) Por la comunicación informática del acto administrativo de que se trate en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. Dicha notificación se considerará perfeccionada mediante la puesta a disposición del archivo o registro que lo contiene, en el domicilio fiscal electrónico constituido por los responsables siempre que hayan ejercido la opción de registrar el mismo en los términos del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 3°. (Inciso Incorporado por art. 1° pto. XXVIII de la Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005)”.

⁷ Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998, Argentina, 1998, Artículo 100, inciso g), <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>.

Ahora bien, en los términos del artículo sin número⁸ incorporado a continuación del artículo 3 de la misma ley, el domicilio fiscal electrónico es considerado como el sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como se desprende de su contenido:

“Artículo...: Se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. Su constitución, implementación y cambio se efectuará conforme a las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, quien deberá evaluar que se cumplan las condiciones antes expuestas y la viabilidad de su implementación tecnológica con relación a los contribuyentes y responsables. Dicho domicilio producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen por esta vía”.

Cabe resaltar que, dicho domicilio fiscal electrónico, que sirve de base para efectuar la comunicación electrónica a que se hace referencia, es optativo para los contribuyentes, por lo que solamente a través de la voluntad de los mismos para su uso, es que puede surtir sus efectos plenamente como medio oficial de comunicación electrónica entre los éstos y la autoridad.

2.1.1.2 Colombia

Los antecedentes de la comunicación electrónica entre los particulares y los entes gubernamentales en el caso de la República de Colombia, se remontan al año de 1999, en el que su Congreso expidió una ley por la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales,⁹ en la que ya se habla de una equiparación tanto del documento escrito como de la firma autógrafa a los mensajes de datos, como se aprecia de sus artículo 6 y 7, que reproduzco a continuación:

⁸ *Ibidem*, Artículo sin número incorporado a continuación del artículo 3.

⁹ *Ley por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones*, Ley 527 de 1999, Colombia, publicada el 18 de agosto de 1999, artículo 6 y artículo 7, <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=4276>.

“ARTÍCULO 6º. Escrito. Cuando cualquier norma requiera que la información conste por escrito, ese requisito quedará satisfecho con un mensaje de datos, si la información que éste contiene es accesible para su posterior consulta”.

“ARTÍCULO 7º. Firma. Reglamentado por el Decreto Nacional 2364 de 2012. Cuando cualquier norma exija la presencia de una firma o establezca ciertas consecuencias en ausencia de la misma, en relación con un mensaje de datos, se entenderá satisfecho dicho requerimiento si:

- a) Se ha utilizado un método que permita identificar al iniciador de un mensaje de datos y para indicar que el contenido cuenta con su aprobación;
- b) Que el método sea tanto confiable como apropiado para el propósito por el cual el mensaje fue generado o comunicado”.

De manera muy avanzada e interesante para su época, en la ley anteriormente citada de la República de Colombia, además de equiparar el documento escrito y la firma autógrafa al mensaje de datos, ya se habla de otorgarle fuerza probatoria a dichos mensajes de datos, en el sentido de que en toda actuación administrativa o judicial no se negará eficacia, validez o fuerza obligatoria y probatoria a todo tipo de información en forma de un mensaje de datos; esto en su artículo 10,¹⁰ como continúa:

“ARTÍCULO 10. Admisibilidad y fuerza probatoria de los mensajes de datos. Los mensajes de datos serán admisibles como medios de prueba y su fuerza probatoria es la otorgada en las disposiciones del Capítulo VIII del Título XIII, Sección Tercera, Libro Segundo del Código de Procedimiento Civil.

En toda actuación administrativa o judicial, no se negará eficacia, validez o fuerza obligatoria y probatoria a todo tipo de información en forma de un mensaje de datos, por el sólo hecho que se trate de un mensaje de datos o en razón de no haber sido presentado en su forma original”.

Constituyéndose esta ley colombiana en uno de los primeros antecedentes de las comunicaciones electrónicas entre los ciudadanos y las administraciones públicas, así como es una de las primeras en otorgarle fuerza probatoria y validez jurisdiccional a los mensajes de datos; abriendo la puerta para que con posterioridad, en la Ley 734 de 2002,¹¹ se estableciera la posibilidad de realizar las

¹⁰ *Ibidem*, artículo 10.

¹¹ *Ley por medio de la cual se expide el Código Disciplinario Único*, Ley 734 de 2002, Colombia, publicada el 05 de febrero de 2001, Artículo 102. Notificación por medios de comunicación electrónicos, <http://www.procuraduria.gov.co/guiamp/media/file/Macroproceso%20Disciplinario/L-734-02.htm>.

notificaciones personales por medios electrónicos. De igual manera, en materia tributaria, la Ley 788 de 2002¹² estableció que el pagador de impuestos cuenta con la facultad de recibir notificaciones por medio tradicional o a través de correo electrónico; consolidándose así el sistema electrónico de comunicación entre los particulares y la autoridad en la República de Colombia.

Es de gran importancia señalar que los ciudadanos colombianos tienen facultad de utilizar dicho sistema de comunicación electrónico o no, es decir, su utilización es optativa.

2.1.1.3 España

El antecedente de la comunicación electrónica entre los particulares y la Autoridad en España, lo constituye la creación de la *Ley de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos*,¹³ señalando la exposición de motivos de dicha ley que, se justifica su establecimiento en la revolución que han supuesto las comunicaciones electrónicas para las comunicaciones interpersonales en la sociedad, siendo necesaria la creación de un marco jurídico que facilite la extensión y utilización de estas tecnologías para las Administraciones Públicas.

Advirtiéndose además que, en su artículo primero,¹⁴ la *Ley de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos* establece que se reconoce el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones Públicas por medios electrónicos y regula los aspectos básicos de la utilización de las tecnologías de la información en la actividad administrativa, así como se asegura la disponibilidad, el acceso, la integridad, la autenticidad, la confidencialidad y la conservación de los datos, informaciones y servicios que gestionen en el ejercicio de sus competencias, como se observa en su contenido:

¹² *Ley por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones*, Ley 788 de 2002, Colombia, publicada el 27 de diciembre de 2002, Artículo 5, <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=7260>.

¹³ *Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos*, Ley 11/2007, España, publicada en el Boletín Oficial del Estado el 22 de junio de 2007, <http://www.boe.es/boe/dias/2007/06/23/pdfs/A27150-27166.pdf>.

¹⁴ *Ibidem*, artículo 1. Objeto de la Ley.

“Artículo 1. Objeto de la Ley.

1. La presente Ley reconoce el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones Públicas por medios electrónicos y regula los aspectos básicos de la utilización de las tecnologías de la información en la actividad administrativa, en las relaciones entre las Administraciones Públicas, así como en las relaciones de los ciudadanos con las mismas con la finalidad de garantizar sus derechos, un tratamiento común ante ellas y la validez y eficacia de la actividad administrativa en condiciones de seguridad jurídica.

2. Las Administraciones Públicas utilizarán las tecnologías de la información de acuerdo con lo dispuesto en la presente Ley, asegurando la disponibilidad, el acceso, la integridad, la autenticidad, la confidencialidad y la conservación de los datos, informaciones y servicios que gestionen en el ejercicio de sus competencias”.

Es así que la legislación española en el año 2007, introduce los mecanismos necesarios para que los ciudadanos españoles ejerciten su derecho de relacionarse con la Administración Pública, como lo indica el artículo 6¹⁵ de la citada ley, de la siguiente manera:

“Artículo 6. Derechos de los ciudadanos.

1. Se reconoce a los ciudadanos el derecho a relacionarse con las Administraciones Públicas utilizando medios electrónicos para el ejercicio de los derechos previstos en el artículo 35 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como para obtener informaciones, realizar consultas y alegaciones, formular solicitudes, manifestar consentimiento, entablar pretensiones, efectuar pagos, realizar transacciones y oponerse a las resoluciones y actos administrativos”.

Resultando que en España se crea la citada ley, con la finalidad de contar con los mecanismos necesarios para que los ciudadanos puedan ejercer su derecho de relacionarse con la Administración Pública de manera electrónica, esto a la luz de los derechos humanos, del resguardo de su integridad, y de sus datos personales; no estableciéndose así estos mecanismos de comunicación electrónica como una obligación para los particulares.

2.1.1.4 Brasil

En el año 2011, la Secretaría de la Reserva Federal de Brasil (Secretaria da Receita Federal Do Brasil), estableció en el portal del Centro Virtual de Atención al

¹⁵ *Ibidem*, artículo 6. Derechos de los ciudadanos.

Contribuyente en Brasil (Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte)¹⁶ que, desde marzo de 2011, los servicios de cobranza relativos a créditos fiscales son enviados a una caja fiscal electrónica que tienen los contribuyentes en dicho portal.

La Secretaría de la Reserva Federal de Brasil colocó también a disposición de los contribuyentes la opción del Domicilio Tributario Electrónico, que permite que las cajas fiscales electrónicas del e-CAC también sean consideradas como su domicilio tributario.

Al igual que en Argentina, Colombia y España, el uso de las comunicaciones electrónicas entre la autoridad y los particulares en Brasil, es optativo para estos últimos.

2.1.2 Antecedentes en México

Una vez que han sido analizados los antecedentes internacionales de las comunicaciones electrónicas entre los contribuyentes y la Administración Pública, resulta procedente entrar al estudio los antecedentes de la utilización de medios electrónicos en la materia fiscal en México.

El primer antecedente del uso de medios de comunicación electrónicos entre los particulares y la Administración Pública en México, lo constituye la publicación del reformado Código Fiscal de la Federación, que tuvo lugar el 5 de enero de 2004,¹⁷ en la que se incluyó, dentro del Título I *Disposiciones Generales*, un Capítulo II, denominado *De los Medios Electrónicos*, que abarca del artículo 17-C al artículo 17-J; dándose con esto el inicio de la utilización de herramientas tecnológicas en la administración tributaria en nuestro país.

¹⁶ Portal Consultable en: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/portal-e-cac-centro-virtual-de-atendimento-ao-contribuinte/portal-e-cac-centro-virtual-de-atendimento-ao-contribuinte>.

¹⁷ *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*, México, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, única sección, página 7.

Lo anterior es así, ya que en dicho capítulo *De los Medios Electrónicos*, se regulan los instrumentos tecnológicos que son la base para la implementación de la comunicación entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, como lo son la firma electrónica avanzada, el documento digital y el sello digital.

Respecto de la firma electrónica avanzada, el reformado Código Fiscal de la Federación de 2004, establece que en los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, indica que se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

Observándose lo relativo, tanto a la firma electrónica avanzada, como a los documentos digitales en el siguiente artículo:¹⁸

“Artículo 17-D.- Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas.

(...)

En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

(...)

Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología”.

En cuanto al sello digital,¹⁹ en la citada reforma al Código Fiscal de la Federación en el 2004, se estableció que éste es el mensaje electrónico que acredita que un

¹⁸ *Código Fiscal de la Federación*, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, artículo 17-D.

documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada, es decir, el sello digital es el equivalente al acuse de recibo del documento por parte de la autoridad, como se aprecia de su contenido:

“Artículo 17-E.- Cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital. El sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada. En este caso, el sello digital identificará a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios para que los contribuyentes puedan verificar la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital”.

Es así que con la reforma al Código Fiscal de la Federación que tuvo lugar el 5 de enero de 2004, se establecieron las bases, elementos y herramientas necesarias para la consolidación, en México, de un sistema de comunicación electrónico entre los contribuyentes y el Sistema de la Administración Tributaria; elementos como la Firma Electrónica Avanzada, el documento digital y el sello digital, que diez años después serían tomados como base para el establecimiento de la contabilidad electrónica y de su envío a través del buzón tributario.

2.1.3 La contabilidad electrónica en el Código Fiscal de la Federación

La integración de la contabilidad en medios electrónicos, para su posterior envío de manera mensual a la autoridad, es una obligación para los contribuyentes que deban llevar contabilidad, obligación que fue establecida en el Código Fiscal de la Federación el 09 de diciembre del 2013, mediante el *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*, publicado en el Diario Oficial de la Federación, en cuanto al artículo 28 fracciones III y IV de dicho ordenamiento; decreto que cobró vigencia el 1 de enero de 2014.

¹⁹ *Código Fiscal de la Federación, Óp. Cit.*, nota 18, artículo 17-E.

Para comprender la magnitud de los cambios efectuados con la reforma al artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, considero necesario transcribir su contenido previo y posterior a la misma.

Hasta antes de la reforma al aludido artículo 28²⁰ del Código Fiscal de la Federación, su contenido era el siguiente:

“Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.

II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán, efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

III. Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado.

IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

V. Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código.

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

En los casos en que las disposiciones fiscales hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y

²⁰ *Código fiscal de la federación*, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 05 de enero de 2012, artículo 28.

registros sociales señalados en el párrafo precedente, así como por los comprobantes fiscales o documentación comprobatoria de ingresos y deducciones y, en su caso, las máquinas registradoras de comprobación fiscal, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos.

Cuando en la contabilidad se plasmen datos en idioma distinto al español o los valores se consignen en moneda extranjera, las autoridades fiscales podrán solicitar su traducción y que se proporcione el tipo de cambio utilizado, según sea el caso”.

Contenido del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación hasta antes de la reforma, del cual únicamente se advierte que contiene las reglas para llevar la contabilidad, tales como el sistema y la forma en que se deben llevar a cabo los registros, el lugar en el que se tiene que llevar la contabilidad, cómo realizar el control de inventarios y los controles volumétricos.

El contenido del reformado artículo 28²¹ del Código Fiscal de la Federación quedó de la siguiente manera a partir del mes de enero del año 2014:

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

I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, 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.

²¹ *Código fiscal de la federación, Óp. Cit.*, nota 3, artículo 28.

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”.

Por lo que a simple vista, se advierte que el citado artículo sufrió un profundo cambio estructural, toda vez que se reservaron únicamente sus primeras dos fracciones para contener las reglas y requisitos para llevar la contabilidad.

En su fracción I, el reformado artículo 28 del Código Fiscal de la Federación establece lo que se debe de entender por contabilidad para efectos fiscales; precisando que la contabilidad para efectos fiscales es la que 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.

Además de lo anterior, la fracción I faculta para que en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, nuevo reglamento publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014, se establezca la documentación con la que se debe dar cumplimiento a la obligación de llevar contabilidad, así como los elementos adicionales que la integran.

En la fracción II, se indica que los registros o asientos contables deberán cumplir con los requisitos que se establezcan en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014 y en las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, es decir, le da total libertad al Poder Ejecutivo para que a través de su facultad reglamentaria establezca cómo deben de ser los registros o asientos contables.

Una vez definida la contabilidad para efectos fiscales por el Código Fiscal de la Federación, la fracción III del artículo 28 del mismo ordenamiento legal literalmente indica que:

“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”.

Lo que significa que la contabilidad deberá ser integrada en medios electrónicos de acuerdo a como lo establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014 y las disposiciones de carácter general, es decir, por medio de una cláusula habilitante, el Código autoriza al Poder Ejecutivo Federal para que éste, en uso de su facultad reglamentaria, establezca la manera en que se deberá integrar la contabilidad en medios electrónicos.

Distinto es lo establecido por la fracción IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“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”.

Implicando lo anterior que el contribuyente tiene la obligación de que, una vez integrado todo lo que se considera contabilidad en medios electrónicos, debe

enviar dicha información de manera mensual al Servicio de la Administración Tributaria.

Trascendiendo que, el Código Fiscal de la Federación no contiene una adecuada regulación normativa a la obligación conocida como contabilidad electrónica, toda vez que se limita a indicar que el contribuyente deberá integrar la contabilidad en medios electrónicos, y que una vez integrada la contabilidad, deberá enviarla mes con mes al Servicio de Administración Tributaria. Apoyándose además en el Reglamento de dicho Código y en las reglas de carácter general para regular elementos medulares de la obligación, mismos que debieron encontrarse normados en el multicitado Código; elementos tales como la manera en la que se deberá integrar la contabilidad en medios electrónicos, así como la forma de realizar su posterior envío de manera mensual.

De igual manera, la fracción III del artículo segundo de las Disposiciones Transitorias del *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*, se estableció que en lo que respecta a lo dispuesto por el artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, el Reglamento del Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria deberán prever la entrada en vigor escalonada de las obligaciones ahí previstas.

Es así que además de analizar el artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, resulta necesario abordar los artículos relacionados con la contabilidad electrónica del Reglamento del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014, así como aquellos contenidos en las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de la Administración Tributaria.

2.1.4 La contabilidad electrónica en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Una vez que se realizó el análisis de la contabilidad electrónica en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, se observa que no todos los elementos de la misma se encuentran normados dentro del citado numeral, ya que el legislador, a través de una cláusula habilitante, autorizó al Poder Ejecutivo Federal para que en uso de su facultad reglamentaria estableciera elementos de la contabilidad electrónica, tales como el modo en el que se deberá integrar la contabilidad en medios electrónicos, así como la forma de realizar su posterior envío de manera mensual. La facultad reglamentaria del Presidente de la República, se encuentra contenida en el artículo 89 fracción I de nuestra Carta Fundamental,²² permitiéndole promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Lo anterior deriva en que, la cláusula habilitante contenida en la fracción III del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, faculta al Ejecutivo Federal para emitir un Reglamento, en el que se establezca la forma de integrar la contabilidad en medios electrónicos.

Cabe precisar que el reglamento es una norma jurídica formalmente administrativa, ya que tiene su origen en el Presidente de la República, y materialmente legislativa, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por medio del cual se desarrollan completamente y en detalle las normas de una ley a efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación en los casos concretos, determinando de manera general y abstracta los medios para ello.²³

²² *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, Última reforma publicada el 27 de mayo de 2015, artículo 89 fracción I.

²³ Medina Ortega, Cutberto Simón, *Derecho fiscal estudio integral de las contribuciones*, 2da. Edición, México, 7 Editores, 2011, p. 43.

Así las cosas, es que con fecha 2 de abril de 2014, se publicó en el Diario Oficial de la Federación un nuevo Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en el que en su *CAPÍTULO IV De la Contabilidad*, se estableció el artículo 34,²⁴ mismo que contiene lo relativo a la manera en la que se deberá integrar la contabilidad en medios electrónicos; considerando necesario insertar su contenido literal, para su posterior análisis, como sigue:

“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 éstas 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 primer párrafo del artículo 34 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación indica que, además de la información que integra la contabilidad para efectos fiscales de acuerdo a las fracciones I y II del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, para los efectos de su fracción III, es decir, para el efecto de la integración de la contabilidad en medios electrónicos, 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; esto para auxiliar a las autoridades fiscales y sus operadores cuando éstas ejerzan sus facultades de comprobación.

²⁴ Reglamento del *Código Fiscal de la Federación*, México, nuevo reglamento publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014, artículo 34.

Asimismo, dicha fracción obliga al contribuyente a cumplir con las normas oficiales mexicanas correspondientes vinculadas con la generación y conservación de documentos electrónicos.

Dentro del segundo párrafo del artículo en estudio, se aborda la situación de que, en caso de que el contribuyente se encuentre en suspensión de actividades, deberá conservar su contabilidad en el último domicilio manifestado ante la autoridad, por el plazo de cinco años,²⁵ de conformidad con lo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

Por último, el artículo analizado indica que los contribuyentes podrán optar por respaldar y conservar su información contable en discos ópticos o en cualquier otro medio electrónico que autorice la autoridad.

Tenemos entonces que, el artículo 34 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación le da un sentido diverso al artículo 28 fracción III que reglamenta, ya que si bien es cierto que el Código Fiscal de la Federación autoriza al Reglamento para que establezca cómo se deberá de integrar la contabilidad en medios electrónicos, también cierto es que éste no se encuentra facultado para el establecimiento de nuevas obligaciones, ya que es de explorado Derecho que los reglamentos existen para facilitar la exacta observancia de la legislación fiscal.

2.1.5 La contabilidad electrónica en la Resolución Miscelánea Fiscal

La publicación en el Diario Oficial de la Federación de las reglas de carácter general tiene como principal función la de orientar al contribuyente en la aplicación de las disposiciones de carácter fiscal.²⁶

²⁵ *Código Fiscal de la Federación, Óp. Cit.*, nota 3, artículo 30.

²⁶ Hernández Rodríguez, Jesús F., *Comentarios prácticos a la resolución miscelánea fiscal 2005 sobre los temas más relevantes*, México, ISEF Empresa Líder, 2005, p. 23.

La Resolución Miscelánea Fiscal es la agrupación de reglas de carácter general que sirven para auxiliar al contribuyente a realizar un correcto cumplimiento de las leyes fiscales, así como para otorgarles beneficios y facilidades administrativas.

Su fundamento se encuentra inserto en el artículo 33, fracción I, inciso g)²⁷ del Código Fiscal de la Federación, ya que dicho numeral indica que las autoridades fiscales, para el mejor cumplimiento de sus facultades, proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes, para lo cual procurarán publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes, como se observa del contenido de dicho artículo:

“Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:
(...)

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales”.

La parte final del inciso g) del artículo en cuestión señala que, las resoluciones de carácter general que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes; en otras palabras, cuando la Resolución Miscelánea Fiscal contenga obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en la ley para los contribuyentes, éstas disposiciones no deberán ser observadas.

En el mismo sentido, la propia Resolución Miscelánea Fiscal establece en el segundo párrafo del apartado *Considerando* que, en dicha resolución se agrupan aquellas disposiciones de carácter general aplicables a impuesto, productos,

²⁷ Código Fiscal de la Federación, Óp. Cit., nota 3, artículo 33, fracción I, inciso g).

aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos federales, excepto los relacionados con comercio exterior; para lo cual inserto la parte conducente:²⁸

“Considerando

(...)

Que en esta Resolución se agrupan aquellas disposiciones de carácter general aplicables a impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, y que para fines de identificación y por el tipo de leyes que abarca, es conocida como la Resolución Miscelánea Fiscal”.

Ahora bien, en relación con la nueva obligación de integrar la contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío al Servicio de la Administración Tributaria, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, incluye disposiciones de carácter general que se refieren tanto a la fracción III del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, como a su fracción IV.

En relación con la fracción III, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 indica, en su regla 2.8.1.4,²⁹ la forma en que se debe de cumplir con la obligación de integrar la contabilidad en medios electrónicos, como se aprecia de su contenido literal:

“Contabilidad en medios electrónicos

2.8.1.4. Para los efectos de los artículos 28, fracción III del CFF y 33, apartado B, fracciones I, III, IV y 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 los contribuyentes que tributen en el RIF, así como de aquellos contribuyentes que tributen conforme al Capítulo III del Título IV, y el artículo 100, fracción II, ambos de la Ley del ISR, 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 que contengan lo siguiente:

- I. Catálogo de cuentas utilizado en el periodo, conforme a la estructura señalada en el Anexo 24, apartado A; a este se le agregará un campo con el código agrupador de cuentas del SAT contenido en el apartado B, del mismo anexo.

Los contribuyentes deberán asociar en su catálogo de cuentas los valores de la subcuenta de primer nivel del código agrupador del SAT, asociando para estos efectos, el código que sea más apropiado de acuerdo con la naturaleza y preponderancia de la cuenta o subcuenta del catálogo del contribuyente.

²⁸ *Resolución Miscelánea Fiscal para 2015*, México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2014, apartado de Considerando.

²⁹ *Ibidem*, regla 2.8.1.4.

El catálogo de cuentas será el archivo que se tomará como base para asociar el número de la cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel y obtener la descripción en la balanza de comprobación, por lo que los contribuyentes deberán cerciorarse de que el número de cuenta asignado, corresponda tanto en el catálogo de cuentas como en la balanza de comprobación en un período determinado.

Los conceptos del estado de posición financiera, tales como: activo, activo a corto plazo, activo a largo plazo, pasivo, pasivo a corto plazo, pasivo a largo plazo, capital; los conceptos del estado de resultados tales como: ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento, así como el rubro cuentas de orden, no se consideran cuentas de nivel mayor ni subcuentas de primer nivel.

El catálogo de cuentas de los contribuyentes, para los efectos de esta fracción, se enviará al menos a nivel de cuenta de mayor y subcuenta a primer nivel con excepción de los contribuyentes que en su catálogo de cuentas generen únicamente cuentas de nivel mayor, en cuyo caso deberá asociarse a nivel de subcuenta de primer nivel del código agrupador publicado en el Anexo 24, Apartado B.

Las entidades financieras previstas en el artículo 15-C del CFF, así como la sociedad controladora y las entidades que sean consideradas integrantes de un grupo financiero en los términos del artículo 12 de la Ley para Regular las Agrupaciones Financieras y las sociedades a que se refiere el artículo 88 de la Ley de Instituciones de Crédito, que estén obligadas a cumplir las disposiciones de carácter general en materia de contabilidad emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, o la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, según corresponda, utilizarán el valor único para uso exclusivo de las entidades financieras antes referidas del código agrupador contenido en el apartado B del Anexo 24 y el catálogo de cuentas que estén obligadas a utilizar de conformidad con las disposiciones de carácter general que les sean aplicables.

- II.** 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, conforme al Anexo 24, apartado C.

La balanza de comprobación deberá reflejar los saldos de las cuentas que permitan identificar los impuestos por cobrar y por pagar, así como los impuestos trasladados efectivamente cobrados y los impuestos acreditables efectivamente pagados; las cuentas de ingresos deberán distinguir las distintas tasas, cuotas y las actividades por las que no se deba pagar el impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 33, apartado B, fracción III del Reglamento del CFF.

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

La balanza de comprobación para los efectos de esta fracción, se enviará al menos a nivel de cuenta de mayor y subcuenta a primer nivel con excepción de los contribuyentes que en su catálogo de cuentas generen únicamente cuentas de nivel mayor.

- III.** 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.

En cada póliza se deben distinguir los folios fiscales de los comprobantes fiscales que soporten la operación, permitiendo identificar la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate, de conformidad con el artículo 33, apartado B, fracción III del Reglamento del CFF. En las operaciones relacionadas con un tercero deberá incluirse la clave en el RFC de este, conforme al Anexo 24, apartado D.

Cuando no se logre identificar el folio fiscal asignado a los comprobantes fiscales dentro de las pólizas contables, el contribuyente podrá, a través de un reporte auxiliar relacionar todos los folios fiscales, la clave en el RFC y el monto contenido en los comprobantes que amparen dicha póliza, conforme al Anexo 24, apartado E.

Los auxiliares de la cuenta de nivel mayor y/o de la subcuenta de primer nivel deberán permitir la identificación de cada operación, acto o actividad, conforme al Anexo 24, apartado F.

Para los efectos de esta regla se entenderá que la información contable será aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien, el marco que esté obligado aplicar por alguna disposición legal o normativa, entre otras, las Normas de Información Financiera (NIF), los principios estadounidenses de contabilidad "United States Generally Accepted Accounting Principles" (USGAAP) o las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) y en general cualquier otro marco contable que aplique el contribuyente.

El marco contable aplicable deberá ser emitido por el organismo profesional competente en esta materia y encontrarse vigente en el momento en que se deba cumplir con la obligación de llevar la contabilidad.

CFF 28, RCFF 33, 34, RMF 2015 2.8.1.5., 2.8.1.9".

Es así que en su fracción I, la regla 2.8.1.4, define el catálogo de cuentas como el archivo que se tomará como base para asociar el número de la cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel y obtener la descripción en la balanza de comprobación, por lo que los contribuyentes deberán cerciorarse de que el número de cuenta asignado, corresponda tanto en el catálogo de cuentas como en la balanza de comprobación en un período determinado, estableciendo a su vez los requisitos y requerimientos que debe observar el catálogo de cuentas para cumplir con la obligación de integrar la contabilidad en medios electrónicos.

Dentro de su fracción II, la regla en comento, dicta los requisitos que deberá observar la balanza de comprobación, tal como que la misma deberá incluir los saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados y cuentas de orden, debiendo reflejar los impuestos por cobrar y por pagar, así como los impuestos trasladados efectivamente cobrados y los impuestos acreditables efectivamente pagados.

Su fracción III, de similar manera que las anteriores, prescribe los requisitos que deberán observar las pólizas y los auxiliares. En cada póliza se deben distinguir

los folios fiscales de los comprobantes que soporten la operación. Los auxiliares de la cuenta de nivel mayor y/o de la subcuenta de primer nivel deberán permitir la identificación de cada operación, acto o actividad.

Por último, la citada regla precisa que deberá entenderse que la información contable será aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien, el marco que esté obligado aplicar por alguna disposición legal o normativa.

Ahora bien, dentro de la fracción IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, relativa a la nueva obligación de enviar al Servicio de la Administración Tributaria la contabilidad electrónica de manera mensual, se facultó al Poder Ejecutivo para que estableciera la entrada en vigor de la obligación para el contribuyente de enviar la contabilidad electrónica; situación por la cual, las reglas de carácter general emitidas por la autoridad, han sufrido constantes cambios, desde el año 2014, por lo que se enumerarán dichos cambios a continuación:

1. En uso de la facultad otorgada por la ley, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 en su artículo Cuadragésimo Tercero³⁰ de los Transitorios, estableció que la obligación de integrar la contabilidad en medios electrónicos así como su posterior envío de manera mensual, debería de cumplirse a partir del 1 de julio de 2014, como se observa a continuación:

“Cuadragésimo Tercero. Lo dispuesto en el artículo 28, fracciones III y IV del CFF, se cumplirá a partir del 1 de julio de 2014”.

³⁰ *Resolución miscelánea fiscal para 2014*, México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2013, artículo Cuadragésimo Tercero de los Transitorios.

2. Fue hasta la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014³¹ de fecha 04 de julio de 2014, que se incluyeron reglas de carácter general con las que se diera inicio de vigencia a la nueva obligación para los contribuyentes de enviar la contabilidad electrónica al Servicio de Administración Tributaria; lo anterior es así ya que la Segunda Resolución de Modificaciones en estudio, incluyó la regla I.2.8.6,³² en la que por primera vez se explicó que la contabilidad electrónica se compone del catálogo de cuentas, de la balanza de comprobación y de las pólizas y auxiliares; asimismo se incluyó la regla I.2.8.7,³³ en la que se indicó que el catálogo de cuentas se enviará por única vez en el primer envío y cada vez que sea modificado, mientras que la balanza de comprobación se enviará de manera mensual, a más tardar el día 25 del mes inmediato posterior a que se haya generado la información, como se aprecia de la literalidad de dicha regla:

“I.2.8.7. Para los efectos del artículo 28, fracción IV del CFF, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, excepto aquellos que registren sus operaciones en la herramienta electrónica “Mis cuentas”, deberán enviar a través del Buzón Tributario conforme a la siguiente periodicidad:

- I. El catálogo de cuentas como se establece en la regla I.2.8.6., fracción I o segundo párrafo, según corresponda, por única vez en el primer envío y cada vez que dicho catálogo sea modificado.
- II. De forma mensual, en el mes inmediato posterior al que correspondan los datos, los archivos relativos a la regla I.2.8.6., fracción II o segundo párrafo, según corresponda, conforme a lo siguiente:

Tipo de contribuyente	Plazo de envío
Personas morales	A más tardar el día 25 del mes inmediato posterior
Personas físicas	A más tardar el día 27 del mes inmediato posterior

...”

No obstante los plazos para la entrega de la contabilidad electrónica establecidos por la regla analizada, el artículo Décimo Tercero³⁴ de los transitorios indica que la

³¹ Segunda resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2014, México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 04 de junio de 2014.

³² *Ibidem*, regla 2.8.6.

³³ *Ibidem*, regla 2.8.7.

³⁴ *Ibidem*, artículo Décimo Tercero de los Transitorios.

información generada en el mes de julio 2014 se entregará a la autoridad en octubre, la información de agosto del 2014 en noviembre, la información de septiembre y octubre del 2014 en diciembre y la información generada en noviembre y diciembre del 2014, se debería entregar en enero del 2015, como se advierte de su transcripción:

“Décimo

Tercero. Lo dispuesto en las reglas I.2.8.7. y I.2.8.8., resultará aplicable para las personas morales a partir del mes de julio de 2014; no obstante lo anterior, la información a que se refiere la regla I.2.8.7., fracción II o segundo párrafo, según corresponda, referente a los meses de julio a diciembre del 2014, se deberá enviar en los siguientes términos:

Balanza de comprobación del mes de:	Mes de entrega:
Julio	Octubre 2014
Agosto	Noviembre 2014
Septiembre y Octubre	Diciembre 2014
Noviembre y Diciembre	Enero 2015

...”

Prorrogando con lo anterior, la nueva obligación de enviar la contabilidad electrónica al Servicio de la Administración Tributaria.

3. La anterior prórroga no fue la última, ya que al llegarse el mes de agosto de 2014, la autoridad hacendaria a través de la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, en su apartado Tercero,³⁵ reforma el Artículo Décimo Tercero Transitorio de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, (artículo analizado en párrafos precedentes), para el efecto de aplazar la obligación de enviar la contabilidad electrónica de los meses de julio a diciembre, hasta el mes de enero del 2015, observable en su contenido:

“TERCERO. Se reforma el Artículo Décimo Tercero Transitorio de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el DOF el 4 de julio de 2014, para quedar de la siguiente manera:

“Décimo Lo dispuesto en las reglas I.2.8.7. y I.2.8.8., resultará aplicable para

³⁵ Tercera resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2014, México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de agosto de 2014.

Tercero las personas morales a partir del mes de julio de 2014; no obstante lo anterior, la información a que se refiere la regla I.2.8.7., fracción II o segundo párrafo, según corresponda, referente a los meses de julio a diciembre del 2014, se deberá enviar en los siguientes términos:

Balanza de comprobación del mes de:	Mes de entrega:
Julio	Enero 2015
Agosto	Enero 2015
Septiembre y Octubre	Enero 2015
Noviembre y Diciembre	Enero 2015

...”

4. Una vez más, en diciembre del 2014, sucedieron cambios a las reglas de carácter general referentes a la entrada en vigor de la obligación de enviar la contabilidad electrónica, sin embargo, los cambios efectuados por la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014³⁶ fueron sustanciales, ya que además de modificar la estructura de la misma para incluir a la contabilidad en medios electrónicos de la regla I.2.8.1.6 a la I.2.8.1.9, ahora la autoridad “elimina” la obligación de enviar la contabilidad por los meses de julio a diciembre del 2014, toda vez que en su artículo Segundo³⁷ de los Transitorios indicó que el envío de la contabilidad electrónica resultará aplicable a partir del 1 de enero del 2015, para lo cual inserto su contenido literal:

“**Segundo.** Lo dispuesto en las reglas I.2.8.1.6. a I.2.8.1.9., así como Tercero y Cuarto Resolutivos, resultará aplicable a partir del 1 de enero de 2015”.

Indicando a su vez dentro de su regla I.2.8.1.7 que los contribuyentes enviarán de forma mensual su información contable a más tardar dentro de los primeros 3 o 5 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, según sea persona física o persona moral, es decir, la información de enero del 2015 se enviará dentro de los 3 o 5 primeros días de marzo del 2015.

³⁶ Séptima resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2014, México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de diciembre de 2014.

³⁷ *Ibidem*, artículo Segundo de los Transitorios.

Conjuntamente, en el apartado Tercero³⁸ de la Séptima Resolución de Modificaciones, la autoridad obliga a enviar la contabilidad electrónica a partir del 1 de enero del 2015, únicamente a las instituciones del sistema financiero y a los contribuyentes que hubieran tenido ingresos superiores a \$4,000,000.00 cuatro millones de pesos en el ejercicio fiscal 2013. Prorrogando la obligación para los contribuyentes con ingresos inferiores a \$4,000,000.00 cuatro millones de pesos, los dedicados a actividades primarias, y a los que se inscriban al R.F.C en 2014 y 2015, para que envíen su contabilidad electrónica hasta el 1 de enero del 2016, como se observa a continuación:

“TERCERO. Para los efectos del artículo 22, fracción IV de la LIF para 2015, las reglas I.2.8.1.6., fracciones I y II y I.2.8.1.7., los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad empezarán a observar lo establecido en dichas reglas, conforme a lo siguiente:

- I. A partir del 1 de enero de 2015, los siguientes:
 - a) Instituciones que componen el sistema financiero.
 - b) Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean iguales o superiores a 4 millones de pesos.
- II. A partir del 1 de enero de 2016, los siguientes:
 - a) Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean inferiores a 4 millones de pesos.
 - b) 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.
 - c) Las personas morales a que se refiere el Título III de la Ley del ISR.
 - d) Contribuyentes que se inscriban al RFC durante el ejercicio 2014 ó 2015.
- III. A partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se inscribieron al RFC, aquellos contribuyentes que se inscriban a partir del 1 de enero de 2016”.

5. Dentro de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, se mantienen los sujetos obligados a enviar la contabilidad electrónica, así como los plazos para su entrega establecidos por las Séptima Resolución de Modificaciones, por lo que el primer envío habría de realizarse los primeros 3 o 5 días del mes de marzo del 2015, respecto de la información del mes de enero del 2015.

³⁸ *Ibíd*em, apartado Tercero.

6. Una vez llegado el mes de marzo del 2015, la autoridad nuevamente prorrogó el plazo para el envío de la contabilidad electrónica a través de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, al incluir en el último párrafo de su artículo Décimo³⁹ de los Transitorios que 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, para lo cual inserto su contenido:

“DÉCIMO.

(...)

Para los efectos de la regla 2.8.1.5., exclusivamente respecto de la fracción 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 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”.

Lo que quiere decir que, los contribuyentes podrían enviar la información de enero y febrero del 2015, dentro de los primeros 3 y 5 días de abril del 2015.

7. Finalmente, con fecha 6 de abril del 2015, el Servicio de la Administración Tributaria emitió un comunicado de prensa⁴⁰ en el que informa que, con el fin de que los contribuyentes puedan tener el tiempo suficiente para integrar los archivos de su contabilidad electrónica relativos al catálogo de cuentas y la balanza de comprobación de los meses enero y febrero, tendrán hasta el 30 de abril del 2015, para enviarlos.

Con el anterior comunicado de prensa, finalizó la serie de aplazamientos del envío de la contabilidad electrónica.

³⁹ *Primera resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2015*, México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 03 de marzo de 2015, artículo Décimo de los Transitorios.

⁴⁰ Comunicado de prensa 043/2015 del Servicio de la Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, D.F., 6 de abril del 2015, http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/Paginas/com2015_043.aspx.

Así las cosas es que, a más tardar el 30 de abril del 2015, las instituciones integrantes del sistema financiero y aquellos contribuyentes que obtuvieron ingresos superiores a cuatro millones de pesos en el ejercicio fiscal 2013, se encontraban obligados a realizar el primer envío de su contabilidad electrónica al Servicio de la Administración tributaria, materializándose con esto la obligación contenida en el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación; destacando que los contribuyentes con ingresos menores a cuatro millones, o que se inscriban al Registro Federal de Contribuyentes en el 2015, tienen la obligación de realizar el envío de su contabilidad electrónica a partir de enero 2016.

Ahora bien, para el año 2016, el Servicio de la Administración Tributaria, a través de reglas de carácter general,⁴¹ indicó que el envío mensual de la información contable se deberá de realizar conforme a lo ya establecido para los contribuyentes obligados a partir del ejercicio fiscal 2015, es decir, el catálogo de cuentas se deberá enviar en la fecha en la que se envíe la primer balanza de comprobación, misma que deberá ingresarse los primeros 3 o 5 días del segundo mes posterior a que corresponda la información; por lo tanto, los contribuyentes obligados a enviar su contabilidad electrónica a partir del ejercicio fiscal 2016, están obligados a realizar su primer envío en el mes de marzo de dicho ejercicio fiscal. En cuanto a las pólizas y auxiliares, su envío se realizará únicamente a requerimiento de la autoridad, en el supuesto de que se ejerzan facultades de comprobación.

Por último, cabe resaltar que los contribuyentes que ya se encontraban obligados a realizar el envío de su contabilidad al Servicio de la Administración Tributaria de manera mensual desde el ejercicio fiscal 2015, deberán de continuar haciéndolo en los mismos términos para el ejercicio fiscal 2016.

⁴¹ *Resolución miscelánea fiscal para 2016*, México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2015, regla 2.8.1.6. a la 2.8.1.11.

2.2 LOS DERECHOS HUMANOS

La aparición del Estado y en consecuencia, su manifestación de poder, llevaron a las sociedades liberales a instalar mecanismos jurídicos de protección de las personas,⁴² mecanismos conocidos como derechos humanos y sus garantías.

Los derechos humanos son los instrumentos o condiciones que permiten a la persona establecer una relación articulada e integrada entre el sistema social y el individuo; la estructura social y las formas de vida de la persona; la vida pública y la vida privada,⁴³ por lo que sólo a través de dichos instrumentos es que la persona puede lograr su entera realización.

El origen normativo de los derechos humanos se da junto con el advenimiento del Estado constitucional, en el último cuarto del siglo XVIII, tanto en Francia como en Estados Unidos. Al respecto son fundamentales tres documentos, que se encuentran entre los más importantes de la historia del Derecho en general y de la historia de los derechos humanos, en particular la Declaración de Independencia de los Estados Unidos de Norte América en 1776, la Constitución de los Estados Unidos de Norte América y sus primeras enmiendas de 1787 a 1791 y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en Francia, en 1789.⁴⁴

Ahora bien, en el transcurso de la historia, los derechos humanos tanto en sede interna, como en sede internacional, han observado una constante evolución, siempre buscando mejorar la situación de las personas frente al poder avasallante del Estado, sin embargo, es hasta hace pocos años que los mismos han cobrado una fuerza superior y determinante en nuestro sistema jurídico, esto gracias a la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado mexicano a partir de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011.

⁴² Fix Zamudio, Héctor, *La protección jurídica de los derechos humanos. Estudios comparativos*, México, CNDH, 1999, p. 25.

⁴³ Morales Gil de la Torre, Héctor (Coord.), *Derechos humanos dignidad y conflicto, Introducción: notas sobre la transición en México y los derechos humanos*, México, Universidad Iberoamericana A.C., 1996, p.19.

⁴⁴ Carbonell, Miguel, *Derechos fundamentales y democracia*, México, Instituto Federal Electoral, 2013, p. 16.

2.2.1 Los derechos humanos en el Derecho Internacional

Los instrumentos internacionales que por excelencia contienen derechos humanos son los Tratados Internacionales; entendiéndose por Tratado Internacional aquel acuerdo escrito concluido entre dos Estados, creando, modificando o extinguiendo derechos y obligaciones. Se usa para establecer límites; para el comercio; para regular la navegación; de paz; de alianza;⁴⁵ entre otros.

De igual manera, existen diversos instrumentos internacionales que a su vez contienen o pueden contener derechos humanos, tales como las Declaraciones y las Convenciones; las Declaraciones se definen como el acto entre dos o más Estados por medio del cual se ponen de acuerdo en una cierta línea de conducta en un asunto determinado; en las que en algunas ocasiones se refieren a pronunciamientos de política general y en otras son acuerdos que expresan ciertos derechos y obligaciones con la comunidad internacional.⁴⁶ Mientras que las Convenciones se diferencian del Tratado porque es menos solemne en la forma; observándose que en realidad es un sinónimo de Tratado, toda vez que desde la perspectiva de fondo, en ocasiones manejan asuntos de trascendencia considerable.⁴⁷

En ese sentido, la Declaración Universal de Derechos Humanos⁴⁸ de 1948, fue uno de los primeros documentos internacionales especializados en reconocer y proteger los derechos humanos.

En su artículo 2,⁴⁹ la Declaración Universal de los Derechos Humanos, indica que toda persona tiene los derechos y libertades proclamados en la Declaración, sin

⁴⁵ Guerrero Verdejo, Sergio, *Derecho internacional público: tratados*, 2da. Edición, México, UNAM, 2003, p. 41.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 38.

⁴⁷ *Ídem*.

⁴⁸ Organización de las Naciones Unidas. *Declaración universal de los derechos humanos*, 10 de diciembre de 1948.

distinción alguna, esto es, el principio de universalidad de los derechos humanos, como se observa de su contenido:

“Artículo 2. Toda persona tiene los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición”.

Además, la citada Declaración, reconoce derechos humanos de suma importancia para la materia que nos ocupa, como que ninguna persona será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, domicilio o su correspondencia, así como que la ley deberá protegerla contra tales injerencias o ataques, reconociéndose de manera internacional el derecho humano de seguridad jurídica, como se observa en su artículo 12:⁵⁰

“Artículo 12. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques”.

De igual manera, la Declaración Universal de los Derechos Humanos reconoce los derechos humanos a la libertad, a la vida, al libre tránsito, a contar con un recurso judicial efectivo, a la igualdad, a la audiencia, entre otros, por lo que la misma se constituye como la base para el reconocimiento internacional de los derechos humanos en otros instrumentos internacionales.

Lo anterior es así ya que instrumentos como el Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos,⁵¹ recogen con posterioridad los derechos humanos ya reconocidos en la citada Declaración, observando una idéntica o casi idéntica redacción, como se aprecia de su artículo 17,⁵² que contiene el derecho humano de seguridad jurídica:

“Artículo 17. Protección a la familia.

⁴⁹ *Ibíd*em, artículo 2.

⁵⁰ *Ibíd*em, artículo 12.

⁵¹ Organización de las Naciones Unidas. *Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos*, 16 de diciembre de 1966.

⁵² *Ibíd*em, artículo 17.

1. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación.
2. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques”.

Por lo que una vez reconocidos los derechos humanos de manera internacional, surgen documentos internacionales que hacen vinculante el respeto a tales derechos para los Estados, como lo hace la Convención Americana sobre Derechos Humanos,⁵³ o también conocida como el "Pacto de San José de Costa Rica", en la que se estableció que los Estados que adopten la Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades en ella garantizadas, como se advierte de su primer artículo:⁵⁴

“Artículo 1. Obligación de Respetar los Derechos

1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”.

Asimismo, si los sistemas jurídicos internos de los Estados que adoptaron la Convención, no tienen ya garantizados los derechos y libertades mencionados en el artículo 1, se comprometen a adoptar las medidas legislativas necesarias para hacer efectivos tales derechos, como se advierte de su segundo artículo:⁵⁵

“Artículo 2. Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno

Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el Artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades”.

Resultando que, gracias a este tipo de instrumentos internacionales, los Estados parte ahora se encuentran obligados a no solo a reconocer los derechos humanos, sino a hacerlos efectivos.

⁵³ Organización de los Estados Americanos, *Convención Americana de Derechos Humanos*, 22 de noviembre de 1969.

⁵⁴ *Ibidem*, artículo 1.

⁵⁵ *Ibidem*, artículo 2.

En el caso concreto, al adherirse México a la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, aceptó la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, situación que resulta en un importante avance en cuanto a la protección en sede internacional de los derechos humanos.

2.2.2 Los derechos humanos en el Derecho Mexicano

Una vez que en el ámbito internacional fueron reconocidos ampliamente los derechos humanos, es que a los Estados de la comunidad internacional que se adhirieron a Tratados y Convenios internacionales sobre derechos humanos, se les obligó a reconocer, respetar y hacer efectivos los derechos humanos en ellos consagrados, propiciando cambios sustanciales en sus sistemas jurídicos internos.

Ahora bien, a pesar de que hace ya varias décadas que México decidió adherirse a diversos Tratados y Convenios internacionales en materia de derechos humanos, no fue sino hasta hace pocos años que los derechos humanos han cobrado una fuerza superior y determinante en nuestro sistema jurídico, esto gracias a la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado mexicano, en específico a partir de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011.

Lo anterior toda vez que con la reforma constitucional que tuvo lugar en México en el año 2011,⁵⁶ se constitucionalizaron los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales, al establecerse en el artículo 1º primer párrafo⁵⁷ de nuestra carta fundamental que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos por la Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte; como se advierte de su contenido:

⁵⁶ *Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio del 2011, primera sección, página 2.

⁵⁷ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, *Óp. Cit.*, nota 22, artículo 1, primer párrafo.

“Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece”.

Encontrando además que, cuando nuestra Carta Fundamental en su artículo primero establece que *“todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales”*, no prevé distinción alguna, por lo que debe interpretarse en el sentido de que comprende tanto a las personas físicas, como a las morales, las que gozarán de aquellos derechos en la medida en que resulten conformes con su naturaleza y fines, esto de conformidad con la jurisprudencia P./J. 1/2015 (10a.),⁵⁸ emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que literalmente indica:

“PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. ES APLICABLE RESPECTO DE LAS NORMAS RELATIVAS A LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS QUE SEAN TITULARES LAS PERSONAS MORALES.

El artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al disponer que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en dicha Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, no prevé distinción alguna, por lo que debe interpretarse en el sentido de que comprende tanto a las personas físicas, como a las morales, las que gozarán de aquellos derechos en la medida en que resulten conformes con su naturaleza y fines. En consecuencia, el principio de interpretación más favorable a la persona, que como imperativo establece el párrafo segundo del citado precepto, es aplicable respecto de las normas relativas a los derechos humanos de los que gocen las personas morales, por lo que deberán interpretarse favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia, a condición de que no se trate de aquellos derechos cuyo contenido material sólo pueda ser disfrutado por las personas físicas, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto”.

Además, resultaría incorrecto afirmar que las personas morales no gozan de los derechos humanos previstos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que México es parte, por el simple hecho de que el artículo 1.2 de la Convención Interamericana de los Derechos Humanos, define la expresión "persona" como todo ser humano, entendiendo a este como el ser humano de "carne y hueso" y no personas jurídicas, sociedades, entidades

⁵⁸ Jurisprudencia: P./J. 1/2015, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2008584, publicada el 06 de marzo del 2015.

económicas, financieras, sociales y/o culturales, puesto que esa definición es aplicable únicamente a los asuntos juzgados por la Corte Interamericana de Derechos Humanos con base en dicho cuerpo normativo, pero tal principio no es inexcusable a los tribunales de los Estados adheridos a la citada convención, toda vez que carece del alcance para limitar la interpretación, suplir o suprimir la definición de la expresión "*persona*" contenida en diversos cuerpos nacionales e internacionales. En ese orden de ideas, si la norma que prevé un derecho fundamental, da pie a una interpretación más extensa que la definición del artículo 1.2 de la Convención Interamericana de los Derechos Humanos (como es el caso de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), los tribunales nacionales deben preferir la interpretación más favorable y, por tanto, considerar que dentro del vocablo "persona" se encuentran incluidas las personas físicas y morales.⁵⁹

Sin embargo, la constitucionalización de los derechos humanos internacionales a que hace alusión el párrafo primero del artículo 1º Constitucional, junto con el reconocimiento de derechos humanos a las personas morales, no es la única porción reformada de la Constitución Federal que ha impulsado al Estado mexicano hacia un nuevo sistema protector de los derechos humanos; sino que además, el contenido del párrafo tercero del mismo numeral ha ayudado a que el sistema jurídico mexicano se encuentre a la vanguardia a nivel mundial, en cuanto a la protección de los derechos humanos se refiere, esto es así ya que, el referido párrafo tercero⁶⁰ indica que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, se encuentran obligados a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, para lo cual inserto el contenido del párrafo aludido:

⁵⁹ Criterio Aislado: VII-CASR-2HM-33, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Año V, No. 47, junio 2015, p. 285.

⁶⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Óp. Cit., nota 22, artículo 1, tercer párrafo.

“...Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”.

Entendiéndose por el principio de universalidad, que los derechos humanos son inherentes a todos y conciernen a la comunidad internacional en su totalidad; en esta medida, son inviolables, lo que no quiere decir que sean absolutos, sino que son protegidos porque no puede infringirse la dignidad humana, pues lo razonable es pensar que se adecuan a las circunstancias; por ello, en razón de esta flexibilidad es que son universales, ya que su naturaleza permite que, al amoldarse a las contingencias, siempre estén con la persona.⁶¹

Los principios de interdependencia e indivisibilidad se refieren a que los derechos humanos están relacionados entre sí, esto es, que no puede hacerse ninguna separación de los mismos, ni pensar que unos son más importantes que otros, sino que deben interpretarse y tomarse en su conjunto y no como elementos aislados. Todos los derechos humanos y las libertades fundamentales son indivisibles e interdependientes; debe darse igual atención y urgente consideración a la aplicación, promoción y protección de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales; esto es, complementarse, potenciarse o reforzarse recíprocamente.⁶²

Por último, el principio de progresividad: constituye el compromiso de los Estados para adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, principio que no puede entenderse en el sentido de que los gobiernos no tengan la obligación inmediata de empeñarse por lograr la realización íntegra de tales derechos, sino en la

⁶¹ Tesis Aislada: I.4o.A.9 K (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2003350, publicada en abril del 2013.

⁶² *Ídem*.

posibilidad de ir avanzando gradual y constantemente hacia su más completa realización, en función de sus recursos materiales; así, este principio exige que a medida que mejora el nivel de desarrollo de un Estado, mejore el nivel de compromiso de garantizar los derechos económicos, sociales y culturales.⁶³

Destacando que la obligación para todas las autoridades de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios antes señalados es de suma importancia, ya que constituye un valioso instrumento de protección a las libertades de los contribuyentes, toda vez que dicha obligación supone que las autoridades fiscalizadoras ajusten de manera constante y permanente su actuación al respeto de los derechos humanos.

La reforma constitucional citada, ha cambiado completamente el sistema jurídico mexicano, ya que con la inclusión de los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales al Derecho interno, el reconocimiento de derechos humanos para las personas morales y la obligación que todas las autoridades tienen de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, se ha conseguido una amplia protección de las libertades de las personas en sede jurisdiccional.

De igual manera, a través de la reforma constitucional señalada, se han logrado interesantes criterios jurisprudenciales por parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los que incluso se ha modificado la jerarquía de las leyes al señalar que las normas de derechos humanos, independientemente de su fuente, no se relacionan en términos jerárquicos, es decir, las normas de derechos humanos serán siempre la ley suprema, sin importar su fuente; esto de acuerdo a los argumentos contenidos en la Jurisprudencia P./J. 20/2014 (10a.),⁶⁴ emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que textualmente indica:

⁶³ *Ídem.*

⁶⁴ Jurisprudencia: P./J. 20/2014, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2006224, publicada en abril del 2014.

“DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. CONSTITUYEN EL PARÁMETRO DE CONTROL DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL, PERO CUANDO EN LA CONSTITUCIÓN HAYA UNA RESTRICCIÓN EXPRESA AL EJERCICIO DE AQUÉLLOS, SE DEBE ESTAR A LO QUE ESTABLECE EL TEXTO CONSTITUCIONAL.

El primer párrafo del artículo 1o. constitucional reconoce un conjunto de derechos humanos cuyas fuentes son la Constitución y los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano sea parte. De la interpretación literal, sistemática y originalista del contenido de las reformas constitucionales de seis y diez de junio de dos mil once, se desprende que las normas de derechos humanos, independientemente de su fuente, no se relacionan en términos jerárquicos, entendiéndose que, derivado de la parte final del primer párrafo del citado artículo 1o., cuando en la Constitución haya una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos, se deberá estar a lo que indica la norma constitucional, ya que el principio que le brinda supremacía comporta el encumbramiento de la Constitución como norma fundamental del orden jurídico mexicano, lo que a su vez implica que el resto de las normas jurídicas deben ser acordes con la misma, tanto en un sentido formal como material, circunstancia que no ha cambiado; lo que sí ha evolucionado a raíz de las reformas constitucionales en comento es la configuración del conjunto de normas jurídicas respecto de las cuales puede predicarse dicha supremacía en el orden jurídico mexicano. Esta transformación se explica por la ampliación del catálogo de derechos humanos previsto dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual evidentemente puede calificarse como parte del conjunto normativo que goza de esta supremacía constitucional. En este sentido, los derechos humanos, en su conjunto, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, conforme al cual debe analizarse la validez de las normas y actos que forman parte del orden jurídico mexicano”.

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que, una vez que el Estado mexicano aceptó la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la jurisprudencia emitida por dicha Corte habría de ser observada por los jueces mexicanos, en el entendido de que los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte en el litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los Jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos establecidos en ese tratado. La fuerza vinculante de la jurisprudencia interamericana se desprende del propio mandato establecido en el artículo 1o. constitucional, pues el principio pro persona obliga a los Jueces nacionales a resolver cada caso atendiendo a la interpretación más favorable a la persona,

como se observa de la jurisprudencia P./J. 21/2014,⁶⁵ emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. ES VINCULANTE PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEA MÁS FAVORABLE A LA PERSONA.

Los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte en el litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los Jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos establecidos en ese tratado. La fuerza vinculante de la jurisprudencia interamericana se desprende del propio mandato establecido en el artículo 1o. constitucional, pues el principio pro persona obliga a los Jueces nacionales a resolver cada caso atendiendo a la interpretación más favorable a la persona. En cumplimiento de este mandato constitucional, los operadores jurídicos deben atender a lo siguiente: (i) cuando el criterio se haya emitido en un caso en el que el Estado Mexicano no haya sido parte, la aplicabilidad del precedente al caso específico debe determinarse con base en la verificación de la existencia de las mismas razones que motivaron el pronunciamiento; (ii) en todos los casos en que sea posible, debe armonizarse la jurisprudencia interamericana con la nacional; y (iii) de ser imposible la armonización, debe aplicarse el criterio que resulte más favorecedor para la protección de los derechos humanos”.

En resumen, de conformidad con la Jurisprudencia 5o. J/10 (10a.),⁶⁶ la reforma constitucional objeto del presente análisis, introdujo tres elementos nuevos para expandir la cobertura protectora de las herramientas jurídicas a disposición de los ciudadanos en materia de derechos humanos, la primera es la obligación de todas las autoridades de proteger no sólo los derechos reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino también en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte; la segunda es la interpretación conforme a la Constitución para favorecer en todo tiempo la protección más amplia; la tercera es la obligación de proteger y garantizar esos derechos de acuerdo con los principios rectores en la materia, de ahí que el punto total de dicha reforma fue maximizar la protección de los derechos humanos con independencia del tipo de legislación donde se consagren. Por lo que cuando un derecho humano reconocido en normas de ámbitos distintos, uno nacional y otro internacional, el Juez debe realizar un ejercicio de ponderación entre ambas

⁶⁵ Jurisprudencia: P./J. 21/2014, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2006225, publicada en abril del 2014

⁶⁶ Jurisprudencia: (III Región) 5o. J/10 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2005941, publicada en marzo del 2014.

normativas para verificar cuál de ellas otorga una mayor eficacia jurídica protectora a la persona.

Por último, la multicitada reforma constitucional de 2011, incluyó en su artículo noveno transitorio⁶⁷ lo siguiente:

“Transitorios
(...)
Noveno. Se derogan todas las disposiciones que contravengan el presente decreto”.

Reforzando con lo anterior a la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado Mexicano a partir de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, ya que el artículo noveno transitorio del decreto de reforma en estudio, indica básicamente que todas las disposiciones que sean contrarias a los derechos humanos, se derogaran.

Apreciándose de lo anterior que, son múltiples los beneficios que trajo consigo la reforma constitucional de fecha 10 de junio de 2011 en materia de protección de los derechos humanos, convirtiéndose éstos últimos en un límite infranqueable para el actuar de la autoridad.

2.3 DERECHOS HUMANOS VULNERADOS POR LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA

Al haber sido estudiada la obligación que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 28 fracciones III y IV impone a los contribuyentes a partir del 1 de enero de 2014, consistente en la integración de la contabilidad en medios electrónicos, para su posterior envío de manera mensual a la autoridad, se advierte de su contenido que dicha obligación trae consigo diversas cargas y riesgos para los contribuyentes y que, en función a la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado mexicano, deben ser estudiadas dichas cargas y

⁶⁷ Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Óp. Cit., nota 55, Artículo Noveno Transitorio.

riesgos, toda vez que significan vulneraciones a los derechos humanos consagrados en el bloque constitucional; tales como los derechos humanos de seguridad jurídica, de privacidad e intimidad, de protección de datos, el derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, e inclusive en clara violación a los requisitos de las cláusulas habilitantes.

Cabe resaltar que todos los órganos públicos se encuentran sujetos al principio de estricta legalidad, según el cual las autoridades no solamente deben acatar las leyes cualesquiera que sean sus contenidos, sino que es preciso que además todos sus actos, incluyendo los propios actos legislativos, estén subordinados a los derechos fundamentales;⁶⁸ no dejando de lado que los juzgadores tienen la obligación de analizar las leyes aplicables al caso concreto y resolver conforme al principio de la interpretación más favorable para la persona, de entre las que resulten aplicables al derecho reconocido.⁶⁹

2.3.1 Derecho humano de Seguridad Jurídica

La seguridad jurídica se expresa en mandatos de carácter formal con respecto a la actuación del Estado y de sus órganos, preservando la idea de la sujeción de poderes como sujeción funcional a una serie de “reglas del juego”, con el objetivo de preservar la libertad de las personas que habitan en el propio Estado.⁷⁰

El derecho humano de seguridad jurídica y su garantía se encuentran contenidos en el artículo 16 de la constitución federal,⁷¹ implicando que ningún particular puede ser molestado sino a través de un mandamiento escrito de autoridad

⁶⁸ Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, UNAM, 2004, p. 586.

⁶⁹ Tesis Aislada: 2a. LVI/2015 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2009545, publicada el 03 de julio del 2015.

⁷⁰ Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, Óp. Cit., nota 66, p. 586.

⁷¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Óp. Cit., nota 22, artículo 16, primer párrafo.

competente, en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento, como se observa a continuación:

“**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”.

No obstante, en contravención al derecho humano de seguridad jurídica, el reformado artículo 28 fracción IV⁷² del Código Fiscal de la Federación indica:

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

(...)

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria”.

***Énfasis añadido.**

Estableciendo dicho artículo la obligación para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de proporcionar de manera cotidiana, permanente y sistemática su información contable a las autoridades fiscales; sometiendo así la autoridad a los particulares a un procedimiento de revisión y fiscalización permanente en materia del cumplimiento de sus obligaciones, lo que implica por supuesto un acto de molestia. Además, cuando la autoridad practica dicha revisión sin que medie un mandamiento por escrito, debidamente fundado y motivado, para solicitar la información contable, se vulnera el derecho humano de seguridad jurídica de los contribuyentes.

Derivando en que las autoridades fiscales estarían ocasionando un acto de molestia que afecta la esfera jurídica de los contribuyentes, restringiendo de manera provisional o preventiva sus derechos con la finalidad de verificar el efectivo cumplimiento de la obligación de contribuir,⁷³ sin que medie mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, en clara violación a lo dispuesto en el precepto 16

⁷² Código Fiscal de la Federación, *Óp. Cit.*, nota 3, artículo 28 fracción IV.

⁷³ Tesis Aislada: 1a. XCIX/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2000854, publicada en mayo del 2012.

Constitucional; ya que se transgrede el derecho de inviolabilidad del domicilio, mismo que se extiende a todo lo que se encuentra en el mismo.

Además, las actuaciones de la autoridad para corroborar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, son actos de molestia, por lo que los mismos deben estar delimitados temporalmente, acotados por un lapso prudente para lograr el objetivo pretendido, como la visita domiciliaria que tiene un plazo de 12 meses para su conclusión, por lo que el deber de enviar mensualmente la contabilidad en términos del artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, se traduce en una constante intromisión al domicilio, al no existir un límite transitorio para la autoridad en su revisión, siendo el contribuyente objeto de un medio de fiscalización de manera constante e indefinida, con la posibilidad y la amenaza siempre latente de la emisión de créditos fiscales en su contra, transgrediendo con esto el derecho humano de seguridad jurídica.

Ahora bien, las personas siempre deben estar en condiciones para defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos, en cualquier materia, inclusive en la administrativa, debido a que la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos, ya que es importante que la actuación de la administración se encuentre regulada, y ésta no puede invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías de los administrados, porque de lo contrario dictaría actos administrativos sancionatorios sin otorgar garantía al debido proceso o sin que medie escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento,⁷⁴ como se advierte del contenido de la siguiente jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que como se explicó con anterioridad, es vinculante para el Estado Mexicano:

“Corte Interamericana de Derechos Humanos en el Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá Sentencia de 2 de febrero de 2001 (Fondo, Reparaciones y Costas) sostuvo que:

⁷⁴ Jurisprudencia: Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá (Fondo, Reparaciones y Costas), *Corte Interamericana de Derechos Humanos*, 2 de febrero del 2001, párrafos 124 al 127.

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

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

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

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

*Énfasis añadido.

Así las cosas, resulta evidente que cuando el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación impone a los contribuyentes la obligación de ingresar su información contable de manera constante, es decir, sin que sea necesario que previamente esa información sea solicitada por la autoridad correspondiente mediante orden fundada y motivada, se vulnera el derecho humano de seguridad jurídica, en contravención a la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige en el Estado Mexicano.

Sin embargo, la obligación de enviar la información contable de manera mensual al Servicio de la Administración Tributaria, no es la única porción del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación que representa posibles violaciones a los

derechos humanos de los contribuyentes, ya que su fracción III⁷⁵ indica lo siguiente:

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

(...)

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”.

Obligando dicha fracción III a los contribuyentes para que lleven los registros o asientos que integran su contabilidad en medios electrónicos; entendiéndose por medios electrónicos a todos aquellos instrumentos creados para obtener, producir, almacenar o realizar un eficiente intercambio de información.⁷⁶

Tenemos entonces que, la fracción III del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación en estudio, impone la obligación a los contribuyentes de llevar los registros o asientos que integran su contabilidad en medios electrónicos; esto sin que la ley establezca las bases para realizar un modelo de conservación y preservación de los documentos electrónicos, ya que sólo se limita a indicar que la información contable se integrará en medios electrónicos, dejando un gran abanico de posibilidades para que el contribuyente elija el que considere adecuado.

Lo anterior sin tener en cuenta que el conservar y preservar los documentos electrónicos puede convertirse en una actividad de gran dificultad, ya que con los rápidos avances tecnológicos, los formatos en los que existan los documentos pueden ser incompatibles con los nuevos sistemas para visualizarlos, es por esto que tomando en cuenta que en la legislación tributaria no se establecen bases

⁷⁵ *Código Fiscal de la Federación, Óp. Cit.*, nota 3, artículo 28 fracción III.

⁷⁶ *Cfr. Perales Sánchez, Octavio, “Esfera pública y medios electrónicos”, Razón y Palabra primera revista electrónica en Latinoamérica especializada en comunicación, México, núm. 61, marzo-abril de 2008, <http://www.razonypalabra.org.mx/antiores/n61/varia/operales.html>.*

para realizar un modelo de conservación y preservación de documentos electrónicos, se genera inseguridad para el contribuyente.

Debido a que el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y las disposiciones de carácter general emitidas por el Servicio de la Administración Tributaria no regulan a detalle cómo se ha de conservar la contabilidad y su documentación comprobatoria cuando la misma se lleve en medios electrónicos, se deja con esto en un severo estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes, contraviniendo con esto el derecho humano de seguridad jurídica, contenido en el artículo 16 de la Constitución Federal, ya que si bien, sí se indica que ha de existir el diseño de un sistema y sus diagramas, lo cierto es que no se señalan los elementos de ese boceto y en qué supuestos, en su caso, se deben observar las Normas Oficiales Mexicanas vinculadas, sobre todo cuando se tenga la información almacenada en medios novedosos como una nube de datos.

Además de la gran omisión en la legislación sobre la conservación y preservación de documentos digitales, con las fracciones III y IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación analizadas, surge la obligación para los contribuyentes de cambiar la forma en la que han llevado su contabilidad a través de los años, implementando medidas a fin de integrarlas en medios electrónicos para su envío mensual al Servicio de la Administración Tributaria.

2.3.2 Derecho humano de Privacidad e Intimidad

La vida privada constituye la esfera más íntima de la personalidad del ser humano; traduciéndose la protección a la intimidad en un derecho a estar solo o en un derecho a no ser conocido por los demás.⁷⁷

⁷⁷ Saura Estapá, Jaume, "Artículo 12" en Asociación para las Naciones Unidas en España (comp.) *La declaración universal de los derechos humanos, comentario artículo por artículo*, España, Icaria Editorial S.A., 1998, p. 226.

La Real Academia Española define a la privacidad como el ámbito de la vida privada que se tiene derecho a proteger de cualquier intromisión,⁷⁸ por lo que se debe entender que la privacidad es el espacio particular de una persona que se desarrolla de manera reservada y debe mantenerse en la intimidad.

Desprendiéndose de los derechos humanos de privacidad e intimidad, principios como el de la intimidad económica, que en nuestro país no ha sido desarrollado, pero que en naciones como Colombia juega un papel importante en la protección a los derechos humanos de los contribuyentes. Lo anterior es así toda vez que la Corte Constitucional de Colombia considera que la intimidad económica es un ámbito que, en principio, sólo interesa al individuo, el cual impide a los particulares acceder a la información económica de otro particular. No obstante, dado el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, se justifica el conocimiento de los datos económicos del individuo por parte del Estado, siempre y cuando la injerencia sea proporcionada, esto es, se realice con medios necesarios, adecuados y que produzcan la menor lesión del derecho fundamental.⁷⁹

Ahora bien, en nuestro sistema jurídico, el derecho humano a la privacidad o intimidad se encuentra contenido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual indica que las autoridades no pueden tener acceso a información y datos de la vida cotidiana, singular e inmediata de las personas ni utilizarlos en perjuicio del particular, salvo que exista un caso de excepción previsto en la ley y que este a su vez cuente con una finalidad que lo justifique; toda vez que el derecho humano a la intimidad o vida privada de los gobernados abarca las intromisiones o molestias que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de la vida.

⁷⁸ Definición: *privacidad*, (s.f.), recuperado el 02 de julio del 2015, de <http://buscon.rae.es/drae/srv/search?val=privacidad>.

⁷⁹ Sentencia No. C-489/95, *Corte Constitucional de Colombia*, 1995, apartado del Derecho a la Intimidad Económica.

En relación a esto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos protege el derecho de privacidad o intimidad,⁸⁰ de conformidad con la siguiente tesis:

“DERECHO A LA PRIVACIDAD O INTIMIDAD. ESTÁ PROTEGIDO POR EL ARTÍCULO 16, PRIMER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Dicho numeral establece, en general, la garantía de seguridad jurídica de todo gobernado a no ser molestado en su persona, familia, papeles o posesiones, sino cuando medie mandato de autoridad competente debidamente fundado y motivado, de lo que deriva la inviolabilidad del domicilio, cuya finalidad primordial es el respeto a un ámbito de la vida privada personal y familiar que debe quedar excluido del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, con la limitante que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece para las autoridades. En un sentido amplio, la referida garantía puede extenderse a una protección que va más allá del aseguramiento del domicilio como espacio físico en que se desenvuelve normalmente la privacidad o la intimidad, de lo cual deriva el reconocimiento en el artículo 16, primer párrafo, constitucional, de un derecho a la intimidad o vida privada de los gobernados que abarca las intromisiones o molestias que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de la vida”.

Como se expuso en párrafos precedentes, en el Derecho mexicano se encuentra ampliamente protegido el derecho humano a la privacidad e intimidad, que implica que nadie pueda conocer datos, documentos y bienes de los particulares, salvo las excepciones propias de un derecho humano como éste. De igual forma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que este derecho no se limita al domicilio del particular, sino que se hace extensivo a todas las manifestaciones de su vida, donde requiera gozar de la intimidad propia del derecho. Por ello es que si una autoridad, llega a conocer datos y documentos de un particular, habrá la posibilidad de que esté violando este derecho humano.

Entendiéndose por supuesto que, el derecho humano a la privacidad o intimidad no es absoluto y que así como el mismo artículo 16 constitucional señala, como excepción a la privacidad del domicilio, la posibilidad de ejercer facultades de comprobación establecidas en la ley, igualmente pueden las leyes establecer circunstancias en las que las autoridades estarán en posibilidad de obtener y

⁸⁰ Tesis Aislada: 2a. LXIII/2008, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Registro 169700, publicada en mayo del 2008.

conocer información y datos privados de las personas, pero ello deberá ser de manera extraordinaria, siguiendo los procedimientos y requisitos establecidos al efecto y debiendo haber un fin que lo justifique, es decir, en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Ahora bien, la nueva obligación para los contribuyentes de enviar su contabilidad electrónica al Servicio de la Administración Tributaria, contenida en el reformado artículo 28 fracción IV⁸¹ del Código Fiscal de la Federación, significa para los contribuyentes la obligación de proporcionar de manera cotidiana, permanente y sistemática a las autoridades fiscales información contable formada por catálogos, registros, cuentas y documentación soporte, que contiene datos y características de actividades ordinarias de las personas, describiendo sus actos, operaciones, documentos y bienes; obligación que debe cumplirse de conformidad con las reglas de carácter general que fueron emitidas al efecto por la autoridad fiscal, como se analizó en el apartado respectivo de la presente investigación. Esto es, que a partir del 1 de enero de 2015 todos los contribuyentes con ingresos superiores a cuatro millones en el ejercicio fiscal 2013, se encuentran obligados a integrar la contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria de manera mensual; sujetándose a dicha obligación los demás contribuyentes a partir de enero del 2016.

Es así que la información contable de los contribuyentes, constituye información y datos que están protegidos por el derecho humano a la privacidad o intimidad, pues dicha información contable refleja la actividad cotidiana de los contribuyentes, apareciendo ahí las operaciones y actos que si bien puede tener efectos en el ámbito fiscal, no libera que éstos constituyen datos e información privada, pues el impacto que puedan tener en el campo fiscal no les da carácter de públicos a esos datos e información, siendo que éstos solo deben importar y

⁸¹ *Código Fiscal de la Federación, Óp. Cit.*, nota 3, artículo 28 fracción IV.

afectar a su titular, sin posibilidad de ser conocidos por otros, en especial por las autoridades.

Del mismo modo el derecho humano a la privacidad o intimidad implica necesariamente un acotamiento a las facultades de fiscalización de las autoridades, pues la verificación que éstas hagan recaerá normalmente sobre datos y documentos privados de las personas, por lo que si bien las autoridades deben conocer esos datos y documentos para comprobar el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales, de igual manera el particular debe saber quiénes van a conocer esos datos y documentos privados y para qué, lo cual se logra limitando y concretando los procedimientos de fiscalización, es decir, la autoridad debe ejercer sus facultades de comprobación como lo es la visita domiciliaria o la revisión de gabinete para que el contribuyente tenga la certeza sobre el tratamiento de sus datos e información; ya que si una autoridad fiscalizadora estuviera en condiciones de revisar en forma constante información contable, los contribuyentes quedarían en una total incertidumbre sobre el destino y uso de la información privada así obtenida, perdiendo con esto toda protección a su derecho humano a la privacidad o intimidad.

2.3.3 Derecho humano de Protección de Datos en sus vertientes de Protección, Acceso, Rectificación, Cancelación y Oposición

El derecho humano de protección de datos es incluso más amplio que el derecho a la intimidad, toda vez que se extiende no sólo a la intimidad en su dimensión constitucionalmente protegida, sino a la esfera de los bienes de la personalidad que pertenecen al ámbito de la vida privada, unidos al respeto de la dignidad personal, el derecho al honor y el pleno ejercicio de los derechos de la persona, situándose su estudio en el campo de los derechos fundamentales.⁸²

⁸² Conde Ortiz, Concepción, *La protección de datos personales: un derecho autónomo con base en los conceptos de intimidad y privacidad*, Madrid, Dykinson, S.L., 2005, p. 27.

Normativamente, el derecho humano de protección de datos se encuentra contenido en el artículo 16 Constitucional⁸³ como sigue:

“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.

Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros”.

***Énfasis añadido.**

Expresando el segundo párrafo del citado artículo, que todas las personas tienen derecho a la protección de sus datos personales, gozando a su vez del derecho de acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición.

Ahora bien, en relación a la información contable, que conforme al Código Fiscal de la Federación los contribuyentes están obligados a ingresar a la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria de manera mensual, dicha información constituye datos personales, toda vez que es propia y concerniente a la actividad cotidiana de las personas, particularmente la de trascendencia económica, tales como actos, operaciones, bienes, valores y proveedores, siendo que todo ello corresponde al ámbito inmediato y directo de las personas, que solo interesa a los titulares de la información, teniendo estos en todo caso los derechos de protección, acceso, rectificación, cancelación y oposición de la información, que a continuación se explicarán.

La protección de datos es un derecho humano que le da a las personas el poder de controlar su información personal, decidir con quién se comparte y para qué se utiliza con terceros, así como el derecho a que ésta se trate de forma

⁸³ Constitución política de los estados unidos mexicanos, Óp. Cit., nota 22, artículo 16.

adecuada;⁸⁴ por lo que el derecho de protección de datos se refiere principalmente al carácter secreto de los datos, de tal manera que la ley debe contener todos los mecanismos necesarios para mantener en opacidad los datos personales, sin embargo, el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación que regula la nueva obligación para los contribuyentes de enviar la contabilidad electrónica al Servicio de la Administración Tributaria de manera mensual, no contiene salvaguardas para dicha protección. Lo anterior es así no obstante que en el Código Fiscal de la Federación se establezcan obligaciones de discreción o reserva para el personal de las autoridades fiscales y sanciones correspondientes para el caso de divulgación indebida de la información proporcionada por los particulares, toda vez que en ningún apartado del citado ordenamiento se establece expresamente que la información contable será secreta.

El derecho de acceso a los datos personales significa que los titulares de los datos tienen derecho a acceder a su información personal que esté en posesión de terceros, a fin de conocer si es correcta y para qué fines se utiliza,⁸⁵ de tal manera que luego de que los haya transmitido o suministrado, el ente receptor, en este caso el Servicio de la Administración Tributaria, debe garantizar el acceso del titular a esos datos. Respecto al derecho de acceso a los datos personales, la ley no establece mecanismos de acceso a la información contable que los contribuyentes enviarán de manera mensual al Servicio de Administración Tributaria.

Los titulares de datos personales tienen derecho a rectificar su información personal, cuando ésta resulte ser incompleta o inexacta.⁸⁶ En cuanto a la rectificación de los datos personales, que en este caso lo son la información contable que los contribuyentes deben proporcionarle a las autoridades fiscales

⁸⁴ Guía práctica para ejercer el derecho a la protección de datos personales, *Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales*, México, (s.f.), p. 4, <http://inicio.ifai.org.mx/Publicaciones/01GuiaPracticaEjercerelDerecho.pdf>.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 8.

⁸⁶ *Ídem*.

de manera mensual, no existe ninguna disposición legal que prevea un procedimiento de rectificación de datos, ni las circunstancias y requisitos para que se permita tal rectificación. Situación del todo grave al considerar que las autoridades cuentan con la facultad de utilizar esa información y tenerla como cierta para efectos de fiscalización, liquidación y sanción correspondientes.

Respecto del derecho de cancelación de datos personales, los titulares de los datos personales pueden solicitar que se cancelen, es decir, se eliminen sus datos personales cuando consideren que no están siendo utilizados o tratados conforme a las obligaciones y deberes que tiene el responsable.⁸⁷ Al igual que para los anteriores derechos, falta protección al derecho a la cancelación de datos, puesto que en la ley no se establece los procedimientos ni mecanismos de cancelación de la información contable, ni se establecen en la ley los requisitos y causas para tal cancelación, derivando en un estado de inseguridad jurídica para los contribuyentes, producido por no saber cómo y por qué será posible la cancelación de esos datos; faltando a su vez todo procedimiento de verificación para corroborar que efectivamente, de ser el caso, hayan sido cancelados los datos.

Por último, el derecho de oposición de datos personales se refiere a que los titulares de los datos personales tienen derecho a oponerse al uso de su información personal o exigir el cese del mismo cuando por alguna causa legítima sea necesario detener el uso de los datos personales, a fin de evitar un daño personal o cuando no quieran que su información personal sea utilizada para ciertos fines o por ciertas personas, empresas, negocios, asociaciones, o cualquier tercero;⁸⁸ en este sentido la ley no prevé ninguna vía ni causas para oponerse a la transmisión de los datos personales, que en este caso lo es la información contable, como tampoco al uso o transmisión de los datos, incluso en las circunstancias en que sí lo pueda hacer el personal de las autoridades

⁸⁷ *Ídem.*

⁸⁸ *Ibidem*, p. 9.

fiscales. Lo anterior es así ya que la ley debe contemplar la posibilidad de que los contribuyentes puedan oponerse a la transmisión de la información contable, así como debe señalar las causas para esa oposición y los requisitos que debieran cumplirse.

Asimismo, cuando se habla de la protección de datos personales, no debe entenderse que la protección de los mismos sea únicamente para las personas físicas, ya que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha admitido en su tesis aislada número P. II/2014 (10a.), que cuando el artículo 16, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce el derecho a la protección de datos personales, consistente en el control de cada individuo sobre el acceso y uso de la información personal en aras de preservar la vida privada de las personas, se puede prestar a confusión, ya que en ese sentido, el derecho a la protección de datos personales podría entenderse, en primera instancia, como una prerrogativa de las personas físicas, ante la imposibilidad de afirmar que las morales son titulares del derecho a la intimidad y/o a la vida privada; sin embargo, el contenido de este derecho puede extenderse a cierta información de las personas jurídicas colectivas, en tanto que también cuentan con determinados espacios de protección ante cualquier intromisión arbitraria por parte de terceros respecto de cierta información económica, comercial o relativa a su identidad que, de revelarse, pudiera anular o menoscabar su libre y buen desarrollo. Por tanto, los bienes protegidos por el derecho a la privacidad y de protección de datos de las personas morales, comprenden aquellos documentos e información que les son inherentes, que deben permanecer ajenos al conocimiento de terceros, independientemente de que, en materia de transparencia e información pública, opere el principio de máxima publicidad y disponibilidad, conforme al cual, toda información en posesión de las autoridades es pública, sin importar la fuente o la forma en que se haya obtenido, pues, acorde con el artículo 6o., en relación con el 16, párrafo segundo, Constitucionales, la información entregada a las autoridades por parte de las personas morales, será confidencial cuando tenga el carácter de privada por contener datos que pudieran

equipararse a los personales, o bien, reservada temporalmente, si se actualiza alguno de los supuestos previstos legalmente.⁸⁹

Así las cosas es que la protección de datos personales es un derecho humano que debe ser respetado por las autoridades fiscales, en cuanto al envío de la información contable se refiere, toda vez que la misma constituye datos e información que corresponde a ámbito inmediato y directo de las personas y de sus actividades económicas; derecho humano que no se encuentra protegido por la legislación fiscal, o que por lo menos no establece las bases para que los contribuyentes lo ejerciten adecuadamente, esto en directa violación al derecho humano de protección de datos personales en sus vertientes de protección, acceso, rectificación, cancelación y oposición.

2.3.4 Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa

El derecho a que las actuaciones de las Autoridades Fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, se encuentra contenido primeramente en el artículo 2 fracción IX de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente,⁹⁰ mismo que a la letra indica:

“Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

(...)

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa”.

Así como en su artículo 4,⁹¹ que establece:

⁸⁹ Tesis Aislada: P. II/2014 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2005522, publicada en febrero del 2014.

⁹⁰ *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*, nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005, artículo 2 fracción IX.

⁹¹ *Ibídem*, artículo 4.

“Artículo 4o.- Los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran la intervención de los contribuyentes deberán de llevarse a cabo en la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”.

Artículos de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes que hacen referencia a la obligación que tiene la autoridad de observar los derechos de los contribuyentes en el desarrollo de sus actuaciones, pues sin la existencia de dicha observancia por parte de la autoridad, la misma no tendría límites en su actuar, esto en concordancia con la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige en el Estado Mexicano, contenida en el párrafo tercero del artículo primero⁹² de nuestra Carta Fundamental, y que por su gran trascendencia para el sistema jurídico mexicano vuelvo a transcribir su contenido:

“Artículo 1o.

(...)

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”.

Es por lo anterior que la autoridad está obligada a observar en todo momento los derechos humanos que se encuentren contenidos tanto en el apartado respectivo de la Constitución Federal, como los insertos en las leyes.

Cabe resaltar que la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes es de observancia obligatoria para las autoridades fiscales, toda vez que la misma contiene los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con dichas autoridades.⁹³

⁹² Constitución política de los estados unidos mexicanos, Óp. Cit., nota 22, artículo 1, tercer párrafo.

⁹³ Cfr. *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*, Óp. Cit., artículo 1.

Ahora bien, como se ha venido estudiando a lo largo de la presente, el artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación contiene la obligación para los contribuyentes de integrar su contabilidad en medios electrónicos, para su posterior envío de manera mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria; obligación que resulta ajena a todo contexto de protección al derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, ya que para poder cumplir con la obligación contenida en las fracciones III y IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes forzosamente deberán adquirir equipo de cómputo moderno y de alta capacidad, para que al mismo equipo sea posible instalarle programas contables especializados que a su vez se deberán adquirir, esto con la finalidad de poder integrar su contabilidad en medios electrónicos para estar en condiciones de enviarla de manera mensual a través de la página del Servicio de la Administración Tributaria; asimismo los contribuyentes deberán solventar gastos de capacitación para que su personal utilice dichos programas de manera adecuada.

Aunado a lo anterior, las erogaciones que realizan los contribuyentes para la adquisición de los equipos de cómputo y programas especializados a que se alude con anterioridad, no son gastos que pueda deducir al 100 por ciento y de forma inmediata en un solo ejercicio fiscal, sino que en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se consideran como inversiones en activos fijos y gastos diferidos respectivamente,⁹⁴ a los que sólo se les podrá aplicar el por ciento máximo anual de deducción que marca la ley para tales casos, siendo el 30% anual para equipo de cómputo⁹⁵ de acuerdo al artículo 34 fracción VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el 15% anual tratándose de gastos diferidos,⁹⁶ ya que el artículo 33 fracción III de la misma ley, considera como

⁹⁴ *Ley del Impuesto Sobre la Renta*, nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, artículo 32.

⁹⁵ *Ibidem*, artículo 34 fracción VII.

⁹⁶ *Ibidem*, artículo 33 fracción III.

intangibles a los programas contables especializados; causando con esto un grave perjuicio económico para los contribuyentes, ya que las cantidades de dinero erogadas para cumplir con la obligación del artículo 28 fracción IV, no se recuperarán, sino hasta varios ejercicios fiscales después.

Además está la situación de que, para mantener los programas contables especializados en correcto funcionamiento, los contribuyentes deben adquirir constantemente costosas actualizaciones para los mismos.

De lo antes expuesto resulta obvio que la obligación que establece el artículo 28 en sus fracciones III y IV, de integrar su contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío de manera mensual a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria no es el medio más económico para el contribuyente, ya que además de las erogaciones que tiene que realizar por los equipos y programas necesarios para cumplir con su obligación, las mismas no se pueden deducir en su totalidad en el mismo ejercicio fiscal, sino que en el caso del equipo de cómputo lo hará en más de 3 ejercicios y en el caso de los programas contables especializados, al considerarse intangibles, se deducirán en su totalidad en más de 6 ejercicios fiscales. Además, se debe considerar que con los rápidos avances tecnológicos, tanto el equipo de cómputo, como los programas, no se encontrarán ya vigentes para cuando se acaben de deducir, por lo que se tendrá que renovar el equipo y actualizar los programas periódicamente para cumplir con la obligación, causando perjuicios económicos severos, ya que dichas herramientas tienen altos costos y no son estrictamente indispensables para el desarrollo de las actividades de los contribuyentes.

De igual manera, la fracción IV de artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, que establece la obligación de enviar la contabilidad mensualmente a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, no resulta acorde a la protección que la autoridad debe otorgar al derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se

lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, ya que además del equipo y programas mencionados con anterioridad, el contribuyente forzosamente debe utilizar un servicio de internet, que es prestado a través de una red de telecomunicaciones, para poder efectuar el envío de la contabilidad mencionado, siendo que la contratación del servicio de internet al proveerse a través de una red de telecomunicaciones, es considerado como de lujo de acuerdo a la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, en la que se explica que este impuesto que grava con el 3% dicho servicio, *“recae en mayor medida en los grupos de altos ingresos de la población”*,⁹⁷ esto es así, ya que aunque actualmente, el artículo 8 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios señala que no se pagará dicho gravamen por los servicios de acceso a Internet a través de redes fijas o móviles, consistente en todos los servicios, aplicaciones y contenidos que se presten a través de redes de telecomunicaciones, el mismo artículo señala que cuando los servicios de Internet se ofrezcan de manera conjunta con otros servicios se deberá cumplir con los siguientes requisitos:⁹⁸

“Artículo 8o.- No se pagará el impuesto establecido en esta Ley:

(...)

IV. Por los servicios de telecomunicaciones siguientes:

(...)

d) De acceso a Internet, a través de una red fija o móvil, consistente en todos los servicios, aplicaciones y contenidos que mediante dicho acceso a Internet se presten a través de una red de telecomunicaciones.

Cuando los servicios a que se refiere el párrafo anterior se ofrezcan de manera conjunta con otros servicios que se presten a través de una red pública de telecomunicaciones, la exención a que se refiere este inciso será procedente siempre que en el comprobante fiscal respectivo, se determine la contraprestación correspondiente al servicio de acceso a Internet de manera separada a los demás servicios de telecomunicaciones que se presten a través de una red pública y que dicha contraprestación se determine de acuerdo con los precios y montos de las contraprestaciones que se hubieran cobrado de no haberse proporcionado el servicio en forma conjunta con otros servicios de telecomunicaciones gravados por esta Ley. En este caso los servicios de Internet exentos no podrán exceder del 30% del total de las contraprestaciones antes referidas que se facturen en forma conjunta”.

⁹⁷ *Iniciativa de Decreto que Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios*, Exposición de Motivos, apartado XXV. http://www.diputados.gob.mx/PEF2010/temas/expo_motivos/ingresos/iniciativa_lieps.pdf.

⁹⁸ *Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios*, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, artículo 8.

Advirtiéndose de la anterior redacción, que la ley ignora que es necesario contar con un servicio gravado, que en este caso es el de acceso local a una red de telecomunicaciones, para poder tener acceso a internet, por lo que el servicio de Internet sí es gravado en efecto, dado que para acceder al mismo se requiere del uso de un servicio que causa un Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios de 3 por ciento.

Resultando que, para que el contribuyente pueda cumplir con la obligación establecida en el artículo 28 fracción IV, de proporcionar su contabilidad electrónica mes a mes al Servicio de la Administración Tributaria, es necesario que utilice un artículo de lujo como lo es el uso del internet, que, además del gasto que representa para los contribuyentes de su contratación y renta mensual, el mismo se encuentra gravado con un 3% de Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, no siendo este el medio menos oneroso para el contribuyente. Además de que el hecho de contar con internet, no garantiza que el contribuyente, como mi mandante, pueda cumplir con la obligación de realizar el envío de su contabilidad de forma mensual, ya que en la práctica, no se puede realizar el envío a través de un servicio de internet básico o de baja capacidad, sino que sólo es posible realizar dicho envío si se cuenta con un Internet de banda ancha de alta capacidad, esto por lo grandes y extensos que son los archivos digitales en los que se integra la información contable; derivando en aún más perjuicios económicos para el contribuyente.

Así las cosas, es que la indebida obligación que establece el artículo 28 fracciones III y IV a los contribuyentes consistente en la integración de su contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío de manera mensual al Servicio de la Administración Tributaria, hace nugatorio el derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, contenido en los artículos 2 fracción IX y 4 de la Ley Federal de los Derechos del

Contribuyente, contraviniendo con esto la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige en el Estado Mexicano.

2.3.5 Cláusula habilitante

El artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación⁹⁹ en su parte final indica que la información contable se ingresará de conformidad con las reglas de carácter general que se emitan para tal efecto, como se observa de su contenido:

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

(...)

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**”.

*Énfasis añadido.

Por lo que el citado artículo faculta a que se emitan reglas de carácter general que regulen la obligación de ingresar la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, es decir, se está permitiendo regular esta materia a algún órgano del Estado, pero no se dice específicamente a cuál.

Sin embargo, como se analizó en el apartado respectivo de la presente tesis, las reglas de carácter general que se encargan de regular la obligación de ingresar la información contable, se encuentran contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2015, emitida por el Servicio de Administración Tributaria, por lo que la emisión de reglas de carácter general por un órgano distinto del Presidente de la República, no se encuentra amparado por el artículo 89, fracción I de la Constitución Federal, que contiene la facultad reglamentaria.

Lo anterior es así ya que la facultad reglamentaria permite al Presidente de la República, promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión,

⁹⁹ *Código Fiscal de la Federación, Óp. Cit.*, nota 3, artículo 28 fracción IV.

proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia,¹⁰⁰ no dejando de lado que dicha facultad, como lo ha sostenido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tiene límites, como lo es el respecto al derecho humano de legalidad, del cual deriva el principio de reserva de ley, el cual evita que el reglamento aborde novedosamente materias reservadas exclusivamente a las leyes emanadas del Congreso de la Unión, esto es, prohíbe a la ley delegar el contenido de la materia que tiene que regular por mandato constitucional, así como el principio de subordinación jerárquica, que consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida.¹⁰¹ Por lo que la facultad reglamentaria es exclusiva del Presidente de la República e indelegable, no pudiendo ser ejercida por un órgano distinto.

Así las cosas, cuando la emisión de la reglas de carácter general no se encuentra amparada por la facultad reglamentaria del Presidente de la República, por haber sido creadas por un órgano distinto, como lo es el Servicio de la Administración Tributaria, es que no encontramos ante una cláusula habilitante.

El concepto de cláusula habilitante, no se encuentra definido en ningún apartado de la Constitución, ni dentro de ninguna ley en nuestro sistema jurídico mexicano, sino que es una creación del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que ha establecido que las cláusulas habilitantes son actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático.¹⁰²

¹⁰⁰ Constitución política de los estados unidos mexicanos, Óp. Cit., nota 22, artículo 1, tercer párrafo.

¹⁰¹ Jurisprudencia: P./J. 79/2009, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Registro 166655, publicada en agosto del 2009.

¹⁰² Tesis Aislada: P. XXI/2003, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Registro 182710, publicada en diciembre del 2003.

Posteriormente, la Primera Sala de la misma Suprema Corte sostuvo que las cláusulas habilitantes tienen su fundamento, no en el artículo 89, fracción I que contiene la facultad reglamentaria del Presidente de la República, sino en los artículos 73, fracción XXX, y 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que prevén, por una parte, la facultad (residual e implícita) del Congreso de la Unión para expedir toda clase de leyes que estime necesarias con el objeto de hacer efectivas las facultades que se le atribuyen y que le son propias, e incluso, para hacer efectivas todas las demás facultades concedidas por el mismo texto constitucional a los Poderes de la Unión y, por otra, que la Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el mismo Congreso, que regulará la distribución de los negocios del orden administrativo y definirá las bases generales de creación de los órganos administrativos.¹⁰³ Por lo que es posible afirmar que, las cláusulas habilitantes son válidas solamente cuando se cumplan con los requisitos de habilitar a un órgano del Estado, que se trate de una materia concreta, que se precisen las bases y parámetros generales y, por último, que se trate de un aspecto técnico específico y complejo que por sus características requiere la previsión de soluciones a situaciones dinámicas que no pueden preverse con absoluta precisión en la ley; para lo cual transcribo el contenido de la tesis aislada P. XXI/2003, por su importancia y trascendencia respecto al tema:

“CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS.

En los últimos años, el Estado ha experimentado un gran desarrollo en sus actividades administrativas, lo que ha provocado transformaciones en su estructura y funcionamiento, y ha sido necesario dotar a funcionarios ajenos al Poder Legislativo de atribuciones de naturaleza normativa para que aquél enfrente eficazmente situaciones dinámicas y altamente especializadas. **Esta situación ha generado el establecimiento de mecanismos reguladores denominados "cláusulas habilitantes", que constituyen actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no depende exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presentan, ya que la entidad pública, al estar cerca de situaciones dinámicas y fluctuantes que deben ser reguladas, adquiere información y experiencia que debe aprovechar para afrontar las disyuntivas con agilidad y rapidez. Además, la adopción de esas cláusulas**

¹⁰³ Tesis Aislada: 1a. XXII/2012, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2000202, publicada en febrero del 2012.

tiene por efecto esencial un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración y demás órganos del Estado, las cuales le permiten actuar expeditamente dentro de un marco definido de acción, susceptible de control a través del principio de legalidad; en la inteligencia de que el establecimiento de dicha habilitación normativa debe realizarse en atención a un equilibrio en el cual se considere el riesgo de establecer disposiciones que podrían propiciar la arbitrariedad, como generar situaciones donde sea imposible ejercer el control estatal por falta de regulación adecuada, lo que podría ocurrir de exigirse que ciertos aspectos dinámicos se normen a través de una ley”.

***Énfasis Añadido.**

Por lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce la Constitucionalidad de las cláusulas habilitantes, siempre que estas cumplan ciertos requisitos que justifiquen su existencia.

En el caso de la fracción IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, el legislador estableció una cláusula habilitante que faculta a un órgano indeterminado del Estado para emitir reglas de carácter general en materia de la obligación de ingresar la contabilidad de manera mensual a través de la página del Servicio de Administración Tributaria, incumpliendo con el requisito de habilitar a un órgano del Estado, ya que para tenerse por cumplido el referido requisito, debió determinar específicamente cuál es el órgano habilitado y no una habilitación genérica, como en la especie aconteció. Además, no se encuentra justificada la cláusula habilitante en cuestión, ya que la materia cuya regulación se delega no se trata de un tema lo suficientemente dinámico y fluctuante como para que no pudiera haber sido previsto por el Legislador.

2.4 EL JUICIO DE AMPARO COMO MEDIO DE DEFENSA

Al haber sido analizada, a la luz de los derechos humanos, la nueva obligación de integrar la contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío de manera mensual al Servicio de la Administración Tributaria, se vislumbraron diversas violaciones a los derechos humanos de los contribuyentes, tales como los derechos humanos de seguridad jurídica, de legalidad, de privacidad e intimidad, de protección de datos, el derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la

forma que les resulte menos onerosa, e inclusive en clara violación a los requisitos que las cláusulas habilitantes deben observar para justificar su existencia.

Es justamente por las violaciones a los derechos humanos encontradas con el análisis que se realizó al contenido del artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, que resulta necesario que los contribuyentes promuevan un medio de defensa para evitar vulneraciones en su esfera de derechos.

En el caso que nos ocupa, el *decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*,¹⁰⁴ por medio del cual se estableció la obligación para los contribuyentes de integrar su contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío a la autoridad, quebranta diversos derechos humanos contenidos en el bloque constitucional, por lo que es posible tildar al mismo de inconstitucional, en el entendido que la inconstitucionalidad de una ley se refiere a que su contenido no se encuentra acorde a la ley suprema.

Frente a la inconstitucionalidad de una ley, los contribuyentes deberán acudir ante los Tribunales de la Federación, toda vez que los mismos resolverán toda controversia que se suscite por normas generales y actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución,¹⁰⁵ como se nota del contenido del artículo 103 Constitucional, de la cual deriva la Ley de Amparo:

“Artículo 103. Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

I. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte”.

¹⁰⁴ *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*, Óp. Cit., nota 4.

¹⁰⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Óp. Cit., nota 22, artículo 103, fracción I.

Ahora bien, la Ley de Amparo reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, indica que el juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite por normas generales y actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos y las garantías otorgadas para su protección; indicando además que el amparo protege a las personas frente a normas generales, actos u omisiones por parte de los poderes públicos o de particulares en los casos señalados en la ley,¹⁰⁶ como se advierte del contenido del artículo 1 de la referida Ley de Amparo:

“Artículo 1o. El juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite:
I. Por normas generales, actos u omisiones de autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;

(...)

El amparo protege a las personas frente a normas generales, actos u omisiones por parte de los poderes públicos o de particulares en los casos señalados en la presente Ley”.

***Énfasis Añadido.**

En ese sentido, el juicio de amparo es un medio de control o protección del orden constitucional contra todo acto que afecte o agravie a cualquier gobernado y que se ejercita exclusivamente a impulso de éste, siendo la Constitución, por ende, el objeto natural y propio de la tutela que el amparo imparte al gobernado; preservando con simultaneidad inextricable la Ley Suprema del país y la esfera específica de dicho sujeto que en ella se sustenta, contra todo acto de poder público.¹⁰⁷

Entonces, tenemos que el juicio de amparo es medio de control de constitucionalidad ejercitado por órganos jurisdiccionales, en vía de acción, que tiende a proteger al quejoso o agraviado en particular, en los casos a que se refiere el artículo 103 Constitucional,¹⁰⁸ es decir, los órganos jurisdiccionales, en

¹⁰⁶ *Ley del Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de julio de 2014, artículo 1, fracción I y último párrafo.

¹⁰⁷ Burgoa, Ignacio, *El juicio de amparo*, 19ª edición, México, Editorial Porrúa S.A., 1983, p. 143.

¹⁰⁸ González Llanes, Mario Alberto, *Manual sobre el juicio de amparo*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2004, p. 19.

este caso el Poder Judicial de la Federación, protegerá al quejoso contra las normas generales y de los actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos en el bloque Constitucional.

A pesar de lo anterior, no es posible acudir al juicio de amparo de manera general, sino que es necesario elegir la vía adecuada, ya que el mismo se divide en dos, en la vía directa y en la indirecta.¹⁰⁹

En el caso que nos ocupa, relativo a la impugnación del decreto mediante el cual se adicionó al Código Fiscal de la Federación la obligación de integrar la contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío de manera mensual a la autoridad, la vía correcta para que los contribuyentes soliciten la protección de sus derechos humanos en vía jurisdiccional frente a la citada obligación, lo es el amparo indirecto, mismo que es procedente contra normas generales por su sola entrada en vigor o con motivo de su primer acto de aplicación, cuando causen perjuicio al quejoso,¹¹⁰ como se observa del contenido del artículo 107 de la Ley de Amparo:

“Artículo 107. El amparo indirecto procede:

I. Contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al quejoso.

Para los efectos de esta Ley, se entiende por normas generales, entre otras, las siguientes:

- a)** Los tratados internacionales aprobados en los términos previstos en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; salvo aquellas disposiciones en que tales tratados reconozcan derechos humanos;
- b)** Las leyes federales;
- c)** Las constituciones de los Estados y el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal;
- d)** Las leyes de los Estados y del Distrito Federal;
- e)** Los reglamentos federales;
- f)** Los reglamentos locales; y
- g)** Los decretos, acuerdos y todo tipo de resoluciones de observancia general”.

Tenemos así que, el juicio de amparo indirecto es la vía adecuada para que los contribuyentes soliciten la protección en la vía judicial de los derechos humanos que estimen vulnerados por la contabilidad electrónica, sin embargo, el juicio de

¹⁰⁹ *Ley del Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Óp. Cit., nota 103, artículo 2.

¹¹⁰ *Ibidem*, artículo 107 fracción I.

amparo indirecto contra leyes, puede ser promovido de dos maneras, *contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al quejoso*, es decir, por la simple entrada en vigor de la ley, al considerar que la misma representa violaciones a su derechos humanos por la simple entrada en vigor, o por el primer acto de aplicación, que sucede cuando ya se ha materializado la aplicación de la ley y que con la misma se estima que se han vulnerado derechos humanos, en este caso, se materializa la aplicación de la ley con el primer envío de la balanza de comprobación y del catálogo de cuentas.

En el caso concreto el medio de defensa adecuado lo es la demanda de amparo indirecto contra leyes, por el primer acto de aplicación.

Lo anterior es así toda vez que la obligación contenida en el artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, cobró vigencia el 1 de enero del 2014, por lo que el plazo para la impugnación por su simple entrada en vigor feneció en el mes de febrero del 2014, ya que cuando se reclama una norma general autoaplicativa, el plazo para presentar la demanda de amparo es de 30 días.¹¹¹

Resulta necesario apuntar que la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2015, publicada con posterioridad a la entrada en vigor de la contabilidad electrónica, dispone que para los efectos de lo dispuesto por el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, el ingreso de la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria deberá realizarse a partir del año 2015, de conformidad con el calendario que para tal efecto establezca dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general,¹¹² dotando a la ley de una “nueva entrada en vigor”, siendo ésta el 1 de enero del 2015; sin embargo, el plazo para que los contribuyentes impugnaran la ley por esta “nueva entrada en vigor” feneció en el

¹¹¹ *Ibíd*em, artículo 17 fracción I.

¹¹² *Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2015*, México, nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de noviembre de 2014, artículo 22 fracción IV.

mes de febrero del 2015, ya que como se mencionó en el párrafo precedente, el plazo para presentar la demanda de amparo por la entrada en vigor de una ley es de 30 días.

No obstante lo anterior, los contribuyentes aún cuentan con la posibilidad de impugnar la ley por el primer acto de aplicación, contando con el plazo genérico de quince días¹¹³ para presentar la demanda de amparo a partir de que se materialicen los efectos de la ley en su esfera jurídica, es decir, a partir del primer envío que de su contabilidad hagan al Servicio de la Administración Tributaria.

2.4.1 Demanda de Amparo Indirecto contra leyes por el primer acto de aplicación

Lo que se debe impugnar en cuanto acto reclamado mediante la demanda de amparo es el *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*; publicado en el diario oficial de la federación con fecha 9 de diciembre de 2013, con vigencia a partir del 1 de enero del año 2014, en cuanto al artículo 28 fracciones III y IV de ese ordenamiento.

En ese sentido, por lo que hace al plazo y procedencia del juicio de amparo, es importante señalar, que la disposición reclamada es una norma heteroaplicativa, toda vez que las obligaciones impuestas por ésta, no surgen en forma automática por su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio en contra del gobernado, de un acto diverso que condicione su aplicación, ya que la aplicación jurídica o material de la norma, se halla sometida a la realización de ciertos eventos, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan

¹¹³ *Ley del Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Óp. Cit., nota 103, artículo 17.

dentro de la hipótesis legal;¹¹⁴ no considerándose consentida la norma general, aunque no se haya promovido el Juicio de Amparo al inicio de su vigencia, toda vez que el artículo 61 fracción XIV de la Ley de Amparo dispone que no se entenderá consentida una norma general, a pesar de que siendo impugnabile en amparo desde el momento de la iniciación de su vigencia no se haya reclamado, sino sólo en el caso de que tampoco se haya promovido amparo contra el primer acto de su aplicación en perjuicio del quejoso.¹¹⁵

En el caso de lo dispuesto por el Artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, que constituye el acto reclamado, es una disposición que contiene la obligación para los contribuyentes de que enviar su contabilidad de manera mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Por tal razón, resulta que la citada disposición tiene la naturaleza de una norma heteroaplicativa, pues para su impugnación se requiere que el particular se sitúe en la hipótesis normativa que ahí se prevé, consistente en el envío de forma mensual de su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

En este orden de ideas, es mediante el envío de la contabilidad electrónica que realice el contribuyente, en el cual se apliquen las disposiciones legales reclamadas, que se constituirá el primer acto de aplicación de la norma que se tilda de inconstitucional, ya que el acto de aplicación no debe necesaria y forzosamente efectuarse por una autoridad, sino que su realización puede provenir de un particular, que actúa por mandato expreso de la ley, basta que el mismo se produzca y le cause perjuicios para que esté en posibilidad de intentar el juicio de amparo, esto de conformidad con la siguiente tesis:¹¹⁶

¹¹⁴ Jurisprudencia: P./J. 55/97, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Registro 198200, publicada en julio de 1997.

¹¹⁵ *Ley del Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Óp. Cit., nota 103, artículo 61 fracción XIV.

¹¹⁶ Tesis Aislada: Registro 239622, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Tercera Sala, publicada en 1987.

“LEYES FISCALES. AMPARO CONTRA. PROCEDE CUANDO EL ACTO DE APLICACION LO CONSTITUYA UN ACTO DE UN PARTICULAR QUE REALIZA EN CUMPLIMIENTO DE LA MISMA LEY.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación a los contribuyentes les corresponde la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario; por tanto, si el acto de aplicación no debe necesaria y forzosamente efectuarse por una autoridad, sino que su realización puede provenir de un particular, que actúa por mandato expreso de la ley, basta que el mismo se produzca y le cause perjuicios para que esté en posibilidad de intentar el juicio de amparo”.

Para acreditar la materialización del primer acto de aplicación de la ley reclamada, se debe exhibir a la demanda de garantías el ejemplar impreso del acuse de recibo del envío de la contabilidad electrónica validado mediante sello digital expedido por el Servicio de Administración Tributaria, con el cual se acredita que el contribuyente, aplicó las disposiciones reclamadas, materializándose un agravio personal y directo que permite promover el juicio de garantías dentro de los quince días hábiles contados a partir de aquél en el cual tuvo lugar dicho acto.

Lo anterior con fundamento en el artículo 17 de la Ley de Amparo, en la inteligencia de que el primer acto de aplicación de la ley reclamada en perjuicio del quejoso, consiste en el envío de la contabilidad electrónica.

Cabe precisar que se impugna el Artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que, la producción de un nuevo acto legislativo que reforma o modifica un texto legal, hace procedente la promoción de un juicio de amparo al tratarse de actos nuevos que deben por lo tanto ser objeto de distintas acciones impugnativas, esto es, un nuevo acto legislativo que reforma o modifica un texto legal, da derecho a impugnar a través del juicio de amparo indirecto, ese pronunciamiento específico del Legislador, pero además, los preceptos que con el mismo acto se vean directamente afectados en cuanto a su sentido, alcance o aplicación, de modo tal que por su causa se varíe la situación que bajo ellos prevalecía. Es el caso del artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, que constituye un nuevo acto legislativo; que si bien da derecho a impugnarlo a través del juicio de amparo indirecto, también además, permiten

impugnar los preceptos que con el mismo acto legislativo se vean directamente afectados en cuanto a su sentido, alcance o aplicación, de modo tal que por su causa, se varíe la situación que bajo ellos prevalecía. Lo anterior es así, conforme a la siguiente jurisprudencia:¹¹⁷

“AMPARO CONTRA LEYES. LA REFORMA DE UN PRECEPTO NO PERMITE RECLAMAR TODA LA LEY, SINO SÓLO ESE PRECEPTO Y LOS ARTÍCULOS QUE RESULTEN DIRECTAMENTE AFECTADOS. La razón por la que se admite la procedencia del juicio de garantías en contra de una norma general que es reformada, es que de acuerdo con el artículo 72, inciso f), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye un acto nuevo (principio de autoridad formal), por lo que, en principio, sólo respecto de ella se actualiza la procedencia del amparo y no en contra de los demás preceptos de una ley, los que deben estimarse ya consentidos por el gobernado si no los reclamó dentro de los plazos previstos por la Ley de Amparo. Por consiguiente, un acto legislativo que reforma o modifica un texto legal, da derecho a impugnar, a través del juicio de amparo, el texto legal referido y, además, los preceptos que con el mismo acto se vean directamente afectados en cuanto a su sentido, alcance o aplicación, de tal modo que por su causa se varíe la situación que bajo ellos prevalecía, mas no aquellos que simplemente por pertenecer a una misma ley guardan una relación ordinaria y común con el que fue materia de la reforma y cuyas hipótesis de observancia o aplicación, por parte del receptor de la ley, no cambian. De esta guisa, resulta que no basta que se actualice la reforma o adición de un precepto de determinada ley, para que puedan combatirse en la vía constitucional, además de ese dispositivo, todos los demás de la ley relativa que guarden una relación ordinaria con el reformado en virtud de la integración que debe tener cualquier sistema legal, pues lo que autoriza su impugnación constitucional, paralela a la reforma legislativa, es la existencia del cambio formal, que desde el punto de vista constitucional, lo convierte en un acto legislativo nuevo, sin perjuicio de que también puedan reclamarse aquellas disposiciones sobre las que repercute directamente la reforma”.

Por lo que queda claro que la demanda de amparo indirecto contra leyes por el primer acto de aplicación se debe de interponer dentro del plazo de los quince días que establece el artículo 17 de la Ley de Amparo, pues la norma reclamada bajo este supuesto es heteroaplicativa y la actualización de la hipótesis prevista en ésta se demuestra a través del envío de la contabilidad electrónica que realice el contribuyente.

¹¹⁷ Jurisprudencia: P./J.114/99, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Registro 192910, publicada en noviembre de 1999.

CAPÍTULO 3: PROPUESTA DE MEDIO DE DEFENSA

En el presente capítulo se encuentran los conceptos de violación que podrán ser utilizados por todo aquel que se encuentre sujeto a la obligación contenida en el artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación y que estime vulnerados sus derechos humanos por la misma. En el entendido de que los conceptos de violación representan la parte sustancial de la demanda de amparo, porque con ellos pretende el quejoso argumentar sobre la inconstitucionalidad de la ley o el acto reclamado;¹¹⁸ por lo que en los mismos se detalla claramente en qué han consistido las vulneraciones a los derechos humanos generadas por la integración de la contabilidad en medios electrónicos y su envío de manera mensual a la autoridad, así como contienen los argumentos mediante los cuales se tilda de inconstitucional la obligación en comento, administrados con las tesis y jurisprudencias del Poder Judicial de la Federación y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos que les sirven de soporte; de tal manera que el Juez de Distrito que analice la demanda de amparo cuente con todos los elementos necesarios para declarar la inconstitucionalidad el decreto impugnado, y así, se desincorpore la obligación impuesta por el artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación de la esfera jurídica del contribuyente.

3.1 CONCEPTOS DE VIOLACIÓN

A continuación se inserta el contenido de seis conceptos de violación tendientes a demostrar la inconstitucionalidad de la obligación contenida en el reformado artículo 28 fracciones III y IV de Código Fiscal de la Federación, consistente en la integración de la contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío de manera mensual al Servicio de la Administración Tributaria, en cuanto a la vulneración que dicha obligación genera a los derechos humanos de seguridad jurídica, de privacidad e intimidad, de protección de datos, el derecho a que las actuaciones de las Autoridades Fiscales que requieran intervención de los

¹¹⁸ Ruiz Martínez, Ismael, *La acción de amparo*, México, Universidad Autónoma de Ciudad Juárez, 2003, p. 79.

contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, e inclusive en clara violación a los requisitos y justificación de la inclusión de cláusulas habilitantes en la ley.

Por lo que los contribuyentes deben hacer valer dichas violaciones a sus derechos humanos en la demanda de amparo indirecto contra leyes, por el primer acto de aplicación, de la siguiente manera:

PRIMER CONCEPTO DE VIOLACIÓN.- El decreto legislativo que se reclama es inconstitucional e inconveniente por contravenir el derecho humano a la **seguridad jurídica**, contenido en el artículo 16 de la constitución política de los estados unidos mexicanos y en el artículo 8 arábigo 1 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Lo anterior es así ya que al reformar el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, se incluyó la obligación para los contribuyentes consistente en enviar de manera mensual la información contable al Servicio de la Administración Tributaria, con lo cual se permite a las autoridades fiscales conocer y revisar la información contable que les hayan suministrado los contribuyentes en cumplimiento de la obligación fiscal formal en comento, lo cual implica desde luego un acto de molestia, sin que sea necesario que previamente la autoridad revisora emita un mandamiento por escrito debidamente fundado y motivado.

El derecho humano de seguridad jurídica se encuentra contenido en el artículo 16 de la Constitución Mexicana e implica que ningún particular puede ser molestado sino a través de un mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento, como se observa a continuación:

“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”.

Sin embargo, en contravención a este derecho humano, el reformado artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación indica:

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

(...)

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria”.

***Énfasis añadido.**

Estableciendo con esto la obligación para los contribuyentes, como mi mandante, de proporcionar de manera cotidiana, permanente y sistemática su información contable a las autoridades fiscales, sin que esto se haga conforme a algún procedimiento concreto realizado por las mismas, sometiendo así la Autoridad a los particulares a un procedimiento de revisión y fiscalización permanente en materia del cumplimiento de sus obligaciones, lo cual implica desde luego un acto de molestia. Sin embargo, al no exigir de las autoridades que practican dicha revisión la obligación de emitir un mandamiento por escrito, debidamente fundado y motivado, para solicitar la información contable, se vulnera el derecho humano de seguridad jurídica de los contribuyentes.

Derivando de 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, que las autoridades fiscales estarían ocasionando un acto de molestia que afecta la esfera jurídica de los contribuyentes, restringiendo de manera provisional o preventiva sus derechos con la finalidad de verificar el efectivo cumplimiento de la obligación de contribuir sin que medie mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, violando lo dispuesto en el precepto 16 de la Constitución Federal, así como del artículo 8 arábigo 1 de la Convención Americana de Derechos Humanos; ya que se transgrede el derecho de inviolabilidad del domicilio, mismo que se extiende a todo lo que se encuentra en el mismo, sirviendo de apoyo para lo anterior la siguiente tesis:

“Época: Décima Época Registro: 2000854 Instancia: Primera Sala Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 1 Materia(s): Constitucional Tesis: 1a. XCIX/2012 (10a.) Página: 1110

OBLIGACIONES FISCALES. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA REQUERIR A LOS CONTRIBUYENTES LA DOCUMENTACIÓN RELATIVA A SU CUMPLIMIENTO Y SANCIONAR SU INCUMPLIMIENTO, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2010, CONSTITUYE UN ACTO DE MOLESTIA.

De acuerdo con los criterios emitidos por el Tribunal en Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, la facultad de la autoridad fiscal para requerir a los contribuyentes la documentación relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y la correlativa atribución de sancionar su incumplimiento mediante la imposición de una multa prevista en términos del artículo 41, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, consiste en un acto de molestia que afecta su esfera jurídica restringiendo de manera provisional o preventiva sus derechos con la finalidad de verificar el efectivo cumplimiento de la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental, por lo que el ejercicio de esas facultades está sujeto al cumplimiento de los requisitos previstos en el numeral 16 del mismo ordenamiento Supremo, referentes a que tal mandato debe constar por escrito, emitido por la autoridad competente, debidamente fundado y motivado, sin que sea necesaria la existencia de un procedimiento previo al ejercicio de tales facultades en el que se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento, toda vez que no se trata de un acto de privación de los derechos de los contribuyentes.

Amparo directo en revisión 251/2012. Maquilas y Detallistas, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. Amparo directo en revisión 686/2012. Incomer, S.A. de C.V. 25 de abril de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez”.

Lo anterior es así ya que las actuaciones de la autoridad para corroborar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, son actos de molestia, por lo que los mismos deben estar delimitados temporalmente, acotados por un lapso prudente para lograr el objetivo pretendido, tan es así que la visita domiciliaria tiene un plazo de 12 meses para darse por terminada, por lo que el deber de enviar mensualmente la contabilidad en términos del artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, se traduce en una constante intromisión al domicilio, al no existir un límite para la autoridad en su revisión, siendo el contribuyente objeto de un medio de fiscalización de manera constante e indefinida, con la posibilidad y la amenaza siempre latente de la emisión de créditos fiscales en su contra, transgrediendo con esto el derecho humano de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 de la Constitución Federal, sirven de apoyo para lo que antecede las siguientes tesis:

1) "Época: Novena Época Registro: 174094 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXIV, Octubre de 2006 Materia(s): Constitucional Tesis: 2a./J. 144/2006 Página: 351

GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.

La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que **debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades**, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo. Lo anterior corrobora que es innecesario que en todos los supuestos de la ley se deba detallar minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.

Amparo directo en revisión 538/2002. Confecciones y Artesanías Típicas de Tlaxcala, S.A. de C.V. 24 de mayo de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán; en su ausencia hizo suyo el asunto Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco. Amparo directo en revisión 503/2002. Agencia Llantera, S.A. de C.V. 8 de noviembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Marco Antonio Cepeda Anaya. Amparo directo en revisión 1769/2002. Raúl Jaime Ayala Alejo. 7 de marzo de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Javier Arnaud Viñas. Amparo directo en revisión 405/2004. Empaques Modernos San Pablo, S.A. de C.V. 19 de mayo de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre. Amparo en revisión 164/2004. Inmobiliaria TMM, S.A. de C.V. y otras. 18 de febrero de 2005. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Fernando Silva García. Tesis de jurisprudencia 144/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal en sesión privada del veintinueve de septiembre de dos mil seis".

***Énfasis añadido.**

2) "Época: Décima Época Registro: 2005777 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 3, Febrero de 2014, Tomo III Materia(s): Constitucional Tesis: IV.2o.A.50 K (10a.) Página: 2241

SEGURIDAD JURÍDICA. ALCANCE DE LAS GARANTÍAS INSTRUMENTALES DE MANDAMIENTO ESCRITO, AUTORIDAD COMPETENTE Y FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 16, PRIMER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, PARA ASEGURAR EL RESPETO A DICHO DERECHO HUMANO.

De las jurisprudencias 1a./J. 74/2005 y 2a./J. 144/2006, de la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomos XXII, agosto de 2005, página 107, de rubro: "PROCEDIMIENTO SEGUIDO EN UNA VÍA INCORRECTA. POR SÍ MISMO CAUSA AGRAVIO AL DEMANDADO Y, POR ENDE, CONTRAVIENE SU GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA." y XXIV, octubre de 2006, página 351, de rubro: "GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.", respectivamente, se advierte una definición

clara del contenido del derecho humano a la seguridad jurídica, imbibido en el artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual consiste en que la persona tenga certeza sobre su situación ante las leyes, o la de su familia, posesiones o sus demás derechos, en cuya vía de respeto la autoridad debe sujetar sus actuaciones de molestia a determinados supuestos, requisitos y procedimientos previamente establecidos en la Constitución y en las leyes, como expresión de una voluntad general soberana, para asegurar que ante una intervención de la autoridad en su esfera de derechos, sepa a qué atenerse. En este contexto, de conformidad con el precepto citado, el primer requisito que deben cumplir los actos de molestia es el de constar por escrito, que tiene como propósito que el ciudadano pueda constatar el cumplimiento de los restantes, esto es, que provienen de autoridad competente y que se encuentre debidamente fundado y motivado. A su vez, el elemento relativo a que el acto provenga de autoridad competente, es reflejo de la adopción en el orden nacional de otra garantía primigenia del derecho a la seguridad, denominada principio de legalidad, conforme al cual, las autoridades sólo pueden hacer aquello para lo cual expresamente les facultan las leyes, en el entendido de que la ley es la manifestación de la voluntad general soberana y, finalmente, en cuanto a fundar y motivar, la referida Segunda Sala del Alto Tribunal definió, desde la Séptima Época, según consta en su tesis 260, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo VI, Materia Común, Primera Parte, página 175, de rubro: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.", que por lo primero se entiende que ha de expresarse con exactitud en el acto de molestia el precepto legal aplicable al caso y, por motivar, que también deben señalarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para su emisión, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, lo cual tiene como propósito primordial, confirmar que al conocer el destinatario del acto el marco normativo en que el acto de molestia surge y las razones de hecho consideradas para emitirlo, pueda ejercer una defensa adecuada ante el mismo. Ahora bien, ante esa configuración del primer párrafo del artículo 16 constitucional, no cabe asumir una postura dogmatizante, en la que se entienda que por el solo hecho de establecerse dichas condiciones, automáticamente todas las autoridades emiten actos de molestia debidamente fundados y motivados, pues la práctica confirma que los referidos requisitos son con frecuencia inobservados, lo que sin embargo no demerita el hecho de que la Constitución establezca esa serie de condiciones para los actos de molestia, sino por el contrario, conduce a reconocer un panorama de mayor alcance y eficacia de la disposición en análisis, pues en la medida en que las garantías instrumentales de mandamiento escrito, autoridad competente y fundamentación y motivación mencionadas, se encuentran contenidas en un texto con fuerza vinculante respecto del resto del ordenamiento jurídico, se hace posible que los gobernados tengan legitimación para aducir la infracción al derecho a la seguridad jurídica para asegurar su respeto, únicamente con invocar su inobservancia; igualmente se da cabida al principio de interdicción de la arbitrariedad y, por último, se justifica la existencia de la jurisdicción de control, como entidad imparcial a la que corresponde dirimir cuándo los referidos requisitos han sido incumplidos, y sancionar esa actuación arbitraria mediante su anulación en los procedimientos de mera legalidad y, por lo que atañe al juicio de amparo, a través de la restauración del derecho a la seguridad jurídica vulnerado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO. Queja 147/2013. Andrés Caro de la Fuente. 22 de noviembre de 2013. Mayoría de votos. Disidente: Hugo Alejandro Bermúdez Manrique. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretario: Eucario Adame Pérez. Esta tesis se publicó el viernes 28 de febrero de 2014 a las 11:02 horas en el Semanario Judicial de la Federación".

De igual manera, resulta inconvencional la norma objeto de análisis, ya que no supera el examen de razonabilidad que se recoge en el artículo 8 arábigo 1 de la

Convención Americana de los Derechos Humanos, al permitir a la autoridad una intromisión permanente en la esfera particular de bienes y derechos de los contribuyentes, sin posibilidad de determinar en este acto de molestia su tiempo de desarrollo en un plazo prudente.

Esto es así ya que las personas deben estar en condiciones para defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos, en cualquier materia, inclusive en la administrativa, debido a que la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos, ya que es importante que la actuación de la administración se encuentre regulada, y ésta no puede invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías de los administrados, porque de lo contrario dictaría actos administrativos sancionatorios sin otorgar garantía al debido proceso o sin que medie escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, lo anterior de acuerdo a la siguiente jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos:

“Corte Interamericana de Derechos Humanos en el Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá Sentencia de 2 de febrero de 2001 (Fondo, Reparaciones y Costas) sostuvo que:

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

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

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

127. Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. **Las**

garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas".
*Énfasis añadido.

Así las cosas, resulta evidente que cuando el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación impone a los contribuyentes la obligación de ingresar su información contable de forma "automática", es decir sin que sea necesario que previamente esa información sea solicitada por la autoridad correspondiente mediante orden fundada y motivada, se vulnera el derecho humano de seguridad jurídica, en contravención a la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige en el Estado Mexicano.

Es precisamente por los motivos que anteceden, que el decreto legislativo en cuestión, es violatorio del derecho humano a la seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 de la Carta Magna y, por tanto, el artículo 28 fracción IV es inconstitucional, por lo tanto es procedente otorgar a la **quejosa** el amparo y protección de la Justicia Federal, conforme al artículo 77 de la Ley de Amparo, a fin de que se declare inconstitucional el decreto impugnado en esta vía, y así, se desincorpore la obligación impuesta por el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación de la esfera jurídica de la parte **quejosa**.

SEGUNDO CONCEPTO DE VIOLACIÓN.- El decreto legislativo que se reclama es violatorio del derecho humano a la **seguridad jurídica**, contenido en el artículo 16 de la constitución política de los estados unidos mexicanos, ya que la ley no establece las bases para realizar un modelo de conservación y preservación de los documentos electrónicos.

La fracción III del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación impone la obligación de llevar los registros o asientos que integran la contabilidad en medios electrónicos; sin tener en cuenta que el conservar y preservar los documentos electrónicos puede convertirse en una actividad de gran dificultad, ya que con los

rápidos avances tecnológicos, los formatos en los que existan los documentos pueden ser incompatibles con los nuevos sistemas para visualizarlos, es por esto que tomando en cuenta que en la legislación tributaria no se establecen bases para realizar un modelo de conservación y preservación de documentos electrónicos, se genera incertidumbre para el contribuyente.

Debido a que el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y las disposiciones de carácter general emitidas por el Servicio de la Administración Tributaria no regulan a detalle cómo se ha de conservar la contabilidad y su documentación comprobatoria cuando la misma se lleve en medios electrónicos, se deja con esto en un serio estado de indefensión a los contribuyentes, contraviniendo con esto el derecho fundamental de seguridad jurídica, contenido en el artículo 16 de la Constitución Federal, ya que si bien, sí se indica que ha de existir el diseño de un sistema y sus diagramas, lo cierto es que no se señalan los elementos de ese boceto y en qué supuestos, en su caso, se deben observar las Normas Oficiales Mexicanas vinculadas, sobre todo cuando se tenga la información almacenada en medios novedosos como lo es una nube de datos.

Además de la gran omisión en la legislación sobre la conservación y preservación de documentos digitales, con las fracciones III y IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación surge la obligación para los contribuyentes de cambiar la forma en la que han llevado su contabilidad a través de los años, implementando medidas a fin de integrarlas en medios electrónicos para proporcionársela mes a mes al Servicio de la Administración Tributaria.

Conforme a los argumentos anteriores es que se demuestra que el reformado artículo 28 fracción III del Código Fiscal de la Federación es violatorio del derecho humano de seguridad jurídica, contenido en el artículo 16 de la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo tanto es procedente otorgar a la **quejosa** el amparo y protección de la Justicia Federal, conforme al artículo 77 de la Ley de Amparo, a fin de que se declare inconstitucional el decreto impugnado

en esta vía, y así, se desincorpore la obligación impuesta por el artículo 28 fracción III del Código Fiscal de la Federación de la esfera jurídica de la parte **quejosa**.

TERCER CONCEPTO DE VIOLACIÓN.- El decreto legislativo que se reclama es violatorio del derecho humano a la **privacidad** e **intimidad**, contenido en el artículo 16 de la constitución política de los estados unidos mexicanos, ya que el reformado artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación impone la obligación a los contribuyentes como mi mandante de ingresar mensualmente la información contable a través de la página de internet del servicio de administración tributaria, siendo que esta nueva obligación implica que la autoridad conocerá en forma permanente y constante datos propios de la actividad cotidiana de particulares como los de mi mandante, sin que haya razón para ello, por no haber un fin por el que se requiera necesariamente esa intromisión sistemática de la autoridad en el ámbito privado de las personas.

El derecho humano a la privacidad o intimidad contenido en el artículo 16 Constitucional implica que las autoridades no pueden tener acceso a información y datos de la vida cotidiana, singular e inmediata de las personas ni utilizarlos en perjuicio del particular, salvo que exista un caso de excepción previsto en la ley con una finalidad que lo justifique. En relación a esto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que el artículo 16 de la Ley Fundamental protege el derecho de privacidad o intimidad, de conformidad con la siguiente tesis:

“Época: Novena Época Registro: 169700 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXVII, Mayo de 2008 Materia(s): Constitucional Tesis: 2a. LXIII/2008 Página: 229

DERECHO A LA PRIVACIDAD O INTIMIDAD. ESTÁ PROTEGIDO POR EL ARTÍCULO 16, PRIMER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Dicho numeral establece, en general, la garantía de seguridad jurídica de todo gobernado a no ser molestado en su persona, familia, papeles o posesiones, sino cuando medie mandato de autoridad competente debidamente fundado y motivado, de lo que deriva la inviolabilidad del domicilio, cuya finalidad primordial es el respeto a un ámbito de la vida

privada personal y familiar que debe quedar excluido del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, con la limitante que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece para las autoridades. En un sentido amplio, la referida garantía puede extenderse a una protección que va más allá del aseguramiento del domicilio como espacio físico en que se desenvuelve normalmente la privacidad o la intimidad, de lo cual deriva el reconocimiento en el artículo 16, primer párrafo, constitucional, de un **derecho a la intimidad o vida privada de los gobernados que abarca las intromisiones o molestias que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de la vida.**

Amparo en revisión 134/2008. Marco Antonio Pérez Escalera. 30 de abril de 2008. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez”.

***Énfasis añadido.**

Lo anterior implica el derecho de los particulares a que su ámbito personal y familiar no sea conocido por nadie, salvo las excepciones propias de un derecho humano como éste, por lo que en términos de esa disposición es posible hablar de un derecho a la privacidad o intimidad, que implica que nadie pueda conocer datos, documentos y bienes de los particulares. De igual forma, este derecho no se limita al domicilio del particular, sino que se hace extensivo a todas las manifestaciones de su vida, donde requiera gozar de la intimidad propia del derecho. Por ello es que si una autoridad llega a conocer datos y documentos de un particular, habrá la posibilidad de que esté violando este derecho humano.

En el mismo sentido, es de entenderse que el derecho a la privacidad o intimidad no es absoluto y que así como el mismo artículo 16 constitucional señala, como excepción a la privacidad del domicilio, la posibilidad de ejercer facultades de comprobación establecidas en la ley, igualmente pueden las leyes establecer circunstancias en las que las autoridades estarán en posibilidad de obtener y conocer información y datos privados de las personas, pero ello deberá ser de manera extraordinaria, siguiendo los procedimientos establecidos al efecto y debiendo haber un fin que lo justifique, es decir, en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Por lo que la información contable de los contribuyentes, como mi mandante, constituye información y datos de los que están protegidos por el derecho a la

privacidad o intimidad, pues tal información contable, tanto libros y registros como cuentas, así como documentación soporte, reflejan la actividad cotidiana de los contribuyentes, apareciendo ahí operaciones, actos, bienes y valores de carácter económico, mismos que si bien tienen efectos o incidencia en el ámbito fiscal, no quita que constituyen datos e información privada, pues su trascendencia en el campo fiscal no les da carácter de públicos a esos datos e información, siendo información y datos que solo deben importar y afectar a su titular, sin posibilidad de ser conocidos por otros, sobre todo autoridades y entes públicos. Al final, los particulares tienen derecho a que esos datos e información no sean conocidos, salvo las excepciones que marque la ley y conforme a fines que lo justifiquen, siguiendo los procedimientos especiales establecidos legalmente al efecto.

Ahora bien, puede verse que la nueva obligación impuesta a mi mandante contenida en el reformado artículo 28 fracción IV que ahora se impugna, consiste en ingresar su información contable a través de la página de internet del Servicio de la Administración Tributaria, misma que debe cumplirse de conformidad con las reglas de carácter general que fueron emitidas al efecto por la autoridad fiscal. Esto es, que a partir del 1 de enero de 2015 los contribuyentes personas morales se encuentran obligados a integrar su contabilidad la contabilidad en medios electrónicos para ingresarla a la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria de manera mensual.

El artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación obliga a los contribuyentes como mi mandante a proporcionar de manera cotidiana, permanente y sistemática a las autoridades fiscales información contable formada por catálogos, registros, cuentas y documentación soporte, que contiene datos y características de actividades ordinarias de las personas, describiendo sus actos, operaciones, documentos y bienes, sin que esto se haga conforme a procedimientos concretos realizados por autoridades fiscales en los que se den a conocer a los particulares los fines para los que las autoridades fiscales obtienen esa información y datos, careciendo por ello los contribuyentes de toda seguridad

respecto del destino y uso de la información y datos que recibirán las autoridades indiscriminadamente, violando de esta manera el derecho humano a la intimidad y privacidad, pues si bien el ámbito protector de este principio no es absoluto, el carácter constante y amplio de la obligación implica que la intromisión de esas autoridades a la vida privada de los particulares, mediante la obtención de datos e información personal que aparece en la contabilidad, no será excepcional, sino general, completa y ordinaria. Así es que esta generalidad hace nugatorio el derecho humano a la privacidad e intimidad, pues ninguna puede haber si la autoridad fiscal, sin más y sin que haya un fin concreto, expreso y cierto, estará conociendo la información y datos que siempre le han de dar los contribuyentes, por lo que éstos no tendrán ninguna privacidad ni intimidad, por lo menos en lo que ve a los datos e información de sus actividades económicas que se registran en su contabilidad.

Además, así como la intromisión de las autoridades fiscales en el ámbito privado de los particulares mediante la obtención de la información contable que estos deben proporcionarles de manera constante, cotidiana y sistemática, no será realmente excepcional sino absoluta, la falta de una finalidad concreta, expresa y cierta priva de toda justificación a la obligación legal en cuestión. Esto es primeramente porque si los derechos humanos que asisten a los gobernados admiten excepciones, éstas deben estar justificadas mediante fines establecidos en la ley, siendo que en el caso la ley no contempla ninguna finalidad para la obligación de ingresar información contable a la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Incluso tal obligación es parte de la obligación formal de llevar contabilidad, mismo que por sí responde al fin de control de las obligaciones fiscales sustantivas por parte de las autoridades fiscales, las cuales tienen además facultades de comprobación, por lo que teniendo en cuenta la totalidad de las facultades de que están investidas las autoridades fiscales, bien que pueden éstas llevar a cabo todo lo necesario para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los particulares, sin necesidad de tener también indiscriminadamente los datos e información cuyo suministro permanente implica

una intromisión en la intimidad de los particulares. En todo caso, dado el carácter excepcional que debe tener toda intromisión en la privacidad de los particulares, para no hacer nugatorio el derecho humano a la privacidad e intimidad, de haber una finalidad que pueda justificar dicha intromisión, tal fin debe ser manifestado en cada caso, por lo que entonces se ocuparía un procedimiento especial de obtención de información contable, sin que desde luego la obligación que nos ocupa esté supeditada o condicionada a la instauración de un procedimiento por parte de las autoridades fiscales. Al final, la posibilidad de que las autoridades fiscales conozcan información privada de los particulares, como lo es su información contable que por disposición legal están obligados a suministrar permanente y constantemente a las autoridades fiscales, no depende de que tales autoridades practiquen un procedimiento especial para obtener esa información, por lo que no están obligadas a expresar una finalidad que justifique la vulneración de la intimidad de los contribuyentes que implica la obligación fiscal de suministrar en forma general, absoluta y permanente la información contable correspondiente.

Así las cosas, cabe resaltar que la autoridad fiscal tendrá en todo caso expeditas sus facultades de fiscalización y liquidación, por lo que en su caso podrá corroborar que mi mandante esté cumpliendo con la obligación de llevar contabilidad. Lo anterior, implica que la existencia de dichas facultades de fiscalización y liquidación basta para que no haya fines de ponderación razonable con los que se justifique la excepción a la garantía de privacidad de las personas.

Además insisto en que el derecho humano de privacidad e intimidad se vulnera por la ley al obligar a los particulares a remitir a las autoridades fiscales en forma ineludible tal información privada, sin que esté en curso un procedimiento de fiscalización específico que constituyera una razón para considerar una excepción al principio de privacidad comentado.

En resumen, la obligación contenida en el reformado artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación viola el derecho humano de privacidad e intimidad

de los contribuyentes como mi mandante, toda vez que dicha obligación implica que las autoridades fiscales conocerán su información contable, sin que haya una finalidad específica, por no estar en curso ningún procedimiento de fiscalización, siendo que esa información, por su naturaleza, debe considerarse como información personal y por tanto, datos protegidos por el derecho humano de privacidad e intimidad invocado; derecho humano ampliamente protegido por el bloque Constitucional.

En consecuencia se demuestra que el reformado artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación es violatorio de derechos humanos, por lo tanto es procedente otorgar a la **quejosa** el amparo y protección de la Justicia Federal, conforme al artículo 77 de la Ley de Amparo, a fin de que se declare inconstitucional el decreto impugnado en esta vía, y así, se desincorpore la obligación impuesta por el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación de la esfera jurídica de la parte **quejosa**.

CUARTO CONCEPTO DE VIOLACIÓN.- El decreto legislativo que se reclama es violatorio de los derechos humanos relativos a los **datos personales** en sus vertientes de **protección, acceso, rectificación, cancelación y oposición** contenidos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el Código Fiscal de la Federación, no contiene salvaguarda ninguna que garantice a los contribuyentes, como mi mandante, que la información contable que ahora deben suministrar, no produzca afectación del principio de secrecía que se encuentra contenido en tales derechos.

Lo anterior en el sentido de que la información contable, que conforme al Código Fiscal de la Federación los contribuyentes como mi mandante están obligados a ingresar a la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, constituye datos personales, habida cuenta que esa información es propia y concerniente a la actividad cotidiana de las personas, particularmente la de

trascendencia económica, tales como actos, operaciones y bienes, siendo que todo ello corresponde al ámbito directo de las personas, que solo interesa a los titulares de la información, teniendo estos en todo caso los derechos humanos de protección, acceso, rectificación, cancelación y oposición de la información, esto de conformidad con el artículo 16 Constitucional:

“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.

Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros”.

***Énfasis añadido.**

Por lo que la información contable de los contribuyentes constituye datos personales protegidos por los derechos humanos aquí invocados.

Así, un primer derecho humano relativo a datos personales que viola el precepto tachado de inconstitucional es el de protección, pues éste encierra primordialmente el carácter secreto de los datos, de tal manera que la ley debe contener todos los mecanismos necesarios para mantener en opacidad plena los datos personales, sin embargo, la ley no contiene salvaguardas para esa protección de los datos personales. Es así no obstante que en la ley se establezcan obligaciones de discreción para personal de las autoridades fiscales y sanciones correspondientes para el caso de divulgación indebida de información proporcionada por los particulares. Sucede que la ley no establece que la información contable que nos trata será secreta y que no podrá ser dada a conocer por las autoridades fiscales, como principio básico, pues en todo caso la ley, para garantizar el derecho que nos ocupa, debe declarar, como principio, la secrecía de la información contable, sin que lo haga. En el mismo sentido, debe haber prohibición de utilización de la información protegida, sin perjuicio de que se establezcan excepciones correspondientes, pues la manifestación clara y categórica de la ley al respecto es lo que permite tener por protegida la

información de las personas. No hay tampoco en las normas del caso ninguna disposición en ese sentido y por ello es que la información que la ley ahora obliga a proporcionar constantemente no está protegida.

Tampoco establece la ley mecanismos de acceso a la información contable que los contribuyentes como mi mandante deberán suministrarle de manera mensual ingresándola a la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. El derecho humano de acceso a los datos personales significa que el titular de los datos tiene derecho al conocimiento, la integridad y conservación de los mismos, de tal manera que luego de que los haya transmitido o suministrado, el ente receptor, en este caso las autoridades fiscales señaladas por la ley, deben garantizar el acceso del titular a esos datos, garantizándole además que los datos son invariables y que en todo momento serán los mismos a los que se tenga acceso y aparecerán como lo esté apreciando el titular en un momento dado. No hay en la ley ningún mecanismo ni procedimiento que garantice el acceso a la información contable que ahora debe ser suministrada por lo que no queda salvado este derecho humano de acceso, no proporcionándose a su vez la seguridad de la invariabilidad de los datos en todo momento en el que tenga acceso a los mismos por parte de su titular.

Luego está la cuestión del derecho humano de rectificación de los datos personales constituidos por la información contable que conforme a la ley debe proporcionarse a las autoridades fiscales del caso a partir de enero de 2015. Tampoco hay ninguna disposición legal que permita la rectificación por causa que lo justifique. Esto es particularmente grave considerando la facultad de la autoridad de utilizar esa información y tenerla como cierta para efectos de fiscalización, liquidación y sanción correspondientes. Entonces, al faltar en la ley un procedimiento de rectificación de datos propios de la información contable que se debe proporcionar, así como las circunstancias y requisitos para que ello se haga, se viola el derecho a la rectificación de datos.

Del mismo modo falta salvaguarda del derecho humano a la cancelación de datos, pues la ley no establece un plazo por el cual las autoridades podrán conservar los datos de que se trata. Es verdad que la ley indica un plazo de conservación de la contabilidad, pero éste está previsto para los contribuyentes, no así para las autoridades. En todo caso, no hay procedimiento ni mecanismo de cancelación de datos propios de tal información contable, ni requisito y causas para ello, viniendo entonces, además, un estado de inseguridad jurídica que produce el no saber por cuánto tiempo conservará la autoridad los datos personales que le proporcionen los contribuyentes como información contable, ni cómo y por qué será posible la cancelación de esos datos, faltando desde luego todo procedimiento de verificación de que efectivamente, llegado el caso, hayan sido cancelados los datos correspondientes.

Por último está la violación del derecho humano de oposición en tratándose de datos personales, simplemente porque la ley no prevé ninguna vía ni causas para oponerse a la transmisión de los datos personales, como tampoco al uso o transmisión de los datos, incluso en las circunstancias en que sí lo pueda hacer el personal de las autoridades fiscales. Al final, cualquiera que sea la finalidad de la excepción a la transmisión de datos personales, la ley debe contemplar la posibilidad de que el particular sujeto de la obligación correspondiente pueda oponerse a suministrar la información contable que se establece, señalando desde luego causas para esa oposición y requisitos que debieran cumplirse, lo mismo que motivos y formalidades para oponerse al uso o transmisión de la información y datos personales. No hay en la ley nada de ello y sí, en cambio, la simple obligación de proporcionar a las autoridades fiscales la información contable de que se trata, misma que constituye datos personales y por ello el titular de los mismos, como mi mandante, tiene derecho de oposición a suministrar, usar y transmitir los datos, sin que la ley contenga reglas que hagan efectivo tal derecho, por lo que así la ley lo viola.

Como resultado de lo anteriormente argumentado, se demuestra que el reformado artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación es violatorio de los derechos humanos relativos a datos personales en su vertientes de protección, acceso, rectificación, cancelación y oposición contenidos en el artículo 16 de la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo tanto es procedente otorgar a la **quejosa** el amparo y protección de la Justicia Federal, conforme al artículo 77 de la Ley de Amparo, a fin de que se declare inconstitucional el decreto impugnado en esta vía, y así, se desincorpore la obligación impuesta por el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación de la esfera jurídica de la parte **quejosa**.

QUINTO CONCEPTO DE VIOLACIÓN.- El decreto legislativo aquí reclamado es violatorio del **derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa**, contenido en los artículos 2 fracción ix y 4 de la ley federal de los derechos del contribuyente. Toda vez que para dar cumplimiento al reformado artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes obligados a suministrar información contable, como mi mandante, deben soportar grandes cargas económicas.

El artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación contiene la obligación para los contribuyentes de integrar la contabilidad en medios electrónicos para posteriormente ingresarla forma mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, como sigue:

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

(...)

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”.

Por lo que proscribe de forma material y en perjuicio de mi representada el derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran la intervención de los contribuyentes, se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, derecho contenido en los artículos 2 fracción IX y 4 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que establecen:

“Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:
(...)

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les **resulte menos onerosa**”.

***Énfasis añadido.**

“Artículo 4o.- Los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran la intervención de los contribuyentes deberán de llevarse a cabo en la forma que **resulte menos gravosa** para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”.

***Énfasis añadido.**

Artículos de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente que hacen referencia a la obligación que tiene la autoridad de observar los derechos de los contribuyentes en el desarrollo de sus actuaciones, pues sin la existencia de dicha observancia por parte de la autoridad, la misma no tendría límites en su actuar, esto en concordancia con la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige en el Estado Mexicano, contenida en el párrafo tercero del artículo primero de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“Artículo 1o.
(...)

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”.

Es por lo anterior que la autoridad está obligada a observar en todo momento los derechos humanos que se encuentren contenidos tanto en el apartado respectivo de la Constitución Federal, como los insertos en las leyes.

No obstante lo anterior, la nueva forma de conservación de la contabilidad que establece el artículo 28 fracciones III y IV, consistente en la obligación que tienen los contribuyentes de integrar la contabilidad en medios electrónicos, misma que deberán ingresar de forma mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, resulta ajena a todo contexto de protección al derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, ya que para poder cumplir con la fracción III del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, de la integración de la contabilidad en medios electrónicos, el contribuyente forzosamente deberá adquirir equipo de cómputo moderno y de alta capacidad, para que al mismo equipo sea posible instalarle programas contables especializados que a su vez se deberán adquirir; asimismo el contribuyente deberá solventar gastos de capacitación para que su personal utilice dichos programas de manera adecuada, no siendo garantía que con esto se cumpla con la obligación que establece dicha fracción del artículo 28, porque el conservar y preservar los documentos electrónicos, puede convertirse en una actividad de gran dificultad, ya que con los rápidos avances tecnológicos, los formatos en los que existan los documentos actualmente, pueden ser incompatibles con los futuros sistemas para visualizarlos.

Aunado a lo anterior, las erogaciones que realiza el contribuyente para la adquisición de los equipos de cómputo y programas especializados a que se alude con anterioridad, no son gastos que pueda deducir al 100 por ciento y de forma inmediata en un solo ejercicio fiscal, sino que en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se consideran como inversiones en activos fijos y gastos diferidos respectivamente, a los que sólo se les podrá aplicar el por ciento máximo anual de deducción que marca la ley para tales casos, siendo el 30%

anual para equipo de cómputo de acuerdo al artículo 34 fracción VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el 15% anual tratándose de gastos diferidos, ya que el artículo 33 fracción III de la misma ley, considera como intangibles a los programas contables especializados; causando con esto un grave perjuicio económico para el contribuyente, ya que las cantidades de dinero erogadas para cumplir con la obligación del artículo 28 fracción III, no se recuperarán, sino hasta varios ejercicios fiscales después.

De lo antes expuesto resulta obvio que la obligación que establece el artículo 28 fracción III de integrar la contabilidad en medios electrónicos no es el medio más económico para el contribuyente, ya que además de las erogaciones que tiene que realizar por los equipos y programas necesarios para cumplir con su obligación, las mismas no se pueden deducir en su totalidad en el mismo ejercicio fiscal, sino que en el caso del equipo de cómputo lo hará en más de 3 ejercicios y en el caso de los programas contables especializados, al considerarse intangibles, se deducirán en su totalidad en más de 6 ejercicios fiscales. Además, se debe considerar que con los rápidos avances tecnológicos, tanto el equipo de cómputo, como los programas, no se encontrarán ya vigentes para cuando se acaben de deducir, por lo se tendrá que renovar el equipo y actualizar los programas periódicamente para cumplir con la obligación, causando perjuicios económicos severos, ya que dichas herramientas tienen altos costos y no son estrictamente indispensables para el desarrollo de las actividades de los contribuyentes.

De igual manera, la fracción IV de artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, que establece la obligación de enviar la contabilidad mensualmente a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, no resulta acorde a la protección que la autoridad debe otorgar al derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, tan es así que además del equipo y programas mencionados con anterioridad, el contribuyente

forzosamente debe utilizar un servicio de internet, que es prestado a través de una red de telecomunicaciones, para poder efectuar el envío de la contabilidad mencionado, siendo que la contratación del servicio de internet al proveerse a través de una red de telecomunicaciones, es considerado como de lujo de acuerdo a la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, en la que explica que este impuesto que grava con el 3% dicho servicio, **“recae en mayor medida en los grupos de altos ingresos de la población”**, esto es así, ya que aunque actualmente, el artículo 8 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios señala que no se pagará dicho gravamen por los servicios de acceso a Internet a través de redes fijas o móviles, consistente en todos los servicios, aplicaciones y contenidos que se presten a través de redes de telecomunicaciones, el mismo artículo señala que cuando los servicios de Internet se ofrezcan de manera conjunta con otros servicios se deberá cumplir con los siguientes requisitos:

“Artículo 8o.- No se pagará el impuesto establecido en esta Ley:

(...)

IV. Por los servicios de telecomunicaciones siguientes:

(...)

d) De acceso a Internet, a través de una red fija o móvil, consistente en todos los servicios, aplicaciones y contenidos que mediante dicho acceso a Internet se presten a través de una red de telecomunicaciones.

Cuando los servicios a que se refiere el párrafo anterior se ofrezcan de manera conjunta con otros servicios que se presten a través de una red pública de telecomunicaciones, la exención a que se refiere este inciso será procedente siempre que en el comprobante fiscal respectivo, se determine la contraprestación correspondiente al servicio de acceso a Internet de manera separada a los demás servicios de telecomunicaciones que se presten a través de una red pública y que dicha contraprestación se determine de acuerdo con los precios y montos de las contraprestaciones que se hubieran cobrado de no haberse proporcionado el servicio en forma conjunta con otros servicios de telecomunicaciones gravados por esta Ley. En este caso los servicios de Internet exentos no podrán exceder del 30% del total de las contraprestaciones antes referidas que se facturen en forma conjunta”.

Por lo que se advierte de la anterior redacción, que la ley ignora que es necesario contar un servicio gravado, que en este caso es el de acceso local a una red de telecomunicaciones, para poder tener acceso a internet, por lo que el servicio de Internet sí es gravado en efecto, dado que para acceder al mismo se requiere del uso de un servicio que causa un Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios de 3 por ciento.

De lo anterior resulta que, para que el contribuyente pueda cumplir con la obligación establecida en el artículo 28 fracción IV, de proporcionar su contabilidad electrónica mes a mes al Servicio de la Administración Tributaria, es necesario que utilice un artículo de lujo como lo es el uso del internet; que, además del gasto que representa para los contribuyente su contratación y renta mensual, el mismo se encuentra gravado con un 3% de Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, no siendo este el medio menos oneroso para el contribuyente.

Así las cosas, la indebida obligación que establece el artículo 28 fracciones III y IV a los contribuyentes para que integren la contabilidad en medios electrónicos y la envíen mes a mes al Servicio de la Administración Tributaria, hace nugatorio el derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, contenido en los artículos 2 fracción IX y 4 de la ley federal de los derechos del contribuyente, contraviniendo con esto la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige en el Estado Mexicano, siendo procedente por tanto, otorgar a la **quejosa** el amparo y protección de la justicia federal, conforme al artículo 77 de la Ley de Amparo a fin de que se declare inconstitucional el decreto impugnado en esta vía, y así, se desincorpore la obligación impuesta por el artículo 28 fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación de la esfera jurídica de la parte **quejosa**.

SEXTO CONCEPTO DE VIOLACIÓN.- El decreto legislativo que se reclama es totalmente inconstitucional, ya que el reformado artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación establece una cláusula habilitante genérica, para regular la obligación de ingresar la información contable de manera mensual en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, sin que dicha cláusula habilitante

cumpla con los requisitos formales que deben satisfacer las mismas, ni mucho menos se encuentra justificada su inclusión en la ley.

Así es que al no cumplir con los requisitos formales que han de tener las cláusulas habilitantes, ni encontrarse justificada su inclusión en la ley, el decreto legislativo debe ser declarado inconstitucional por contravenir lo dispuesto por el artículo 73, fracción XXX, y 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que en éstos reside el fundamento constitucional de las cláusulas habilitantes.

El artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación en su parte final indica que la información contable se ingresará de conformidad con las reglas de carácter general que se emitan para tal efecto, como se observa de su contenido:

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

(...)

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**”.

***Énfasis añadido.**

Por lo que el citado artículo faculta a que se emitan reglas de carácter general que regulen la obligación de ingresar la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, es decir, se está permitiendo regular esta materia a algún órgano del Estado, pero no se dice específicamente a cuál.

Sin embargo, las reglas de carácter general que se encargan de regular la obligación de ingresar la información contable, se encuentran contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2015, emitida por el Servicio de Administración Tributaria, por lo que la emisión de reglas de carácter general por un órgano distinto del Presidente de la República, no se encuentra amparado por el artículo 89, fracción I de la Constitución Federal, que contiene la facultad reglamentaria.

Lo anterior es así ya que la facultad reglamentaria permite al Presidente de la República, promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, no dejando de lado que dicha facultad, como lo ha sostenido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tiene límites, como lo es el respecto al derecho humano de legalidad, del cual deriva el principio de reserva de ley, el cual evita que el reglamento aborde novedosamente materias reservadas exclusivamente a las leyes emanadas del Congreso de la Unión, esto es, prohíbe a la ley delegar el contenido de la materia que tiene que regular por mandato constitucional, así como el principio de subordinación jerárquica, que consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida. Por lo que la facultad reglamentaria es exclusiva del Presidente de la República e indelegable, no pudiendo ser ejercida por un órgano distinto, sirve de apoyo a lo anterior la siguiente

“Época: Novena Época Registro: 166655 Instancia: Pleno Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXX, Agosto de 2009 Materia(s): Constitucional Tesis: P./J. 79/2009 Página: 1067

FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES.

La Suprema Corte ha sostenido reiteradamente que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal establece la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal, la que se refiere a la posibilidad de que dicho poder provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; es decir, el Poder Ejecutivo Federal está autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias para la ejecución de las leyes emanadas por el órgano legislativo. Estas disposiciones reglamentarias, aunque desde el punto de vista material son similares a los actos legislativos expedidos por el Congreso de la Unión en cuanto que son generales, abstractas e impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de las mismas básicamente por dos razones: la primera, porque provienen de un órgano distinto e independiente del Poder Legislativo, como es el Poder Ejecutivo; la segunda, porque son, por definición constitucional, normas subordinadas a las disposiciones legales que reglamentan y no son leyes, sino actos administrativos generales cuyos alcances se encuentran acotados por la misma Ley. Asimismo, se ha señalado que la facultad reglamentaria del Presidente de la República se encuentra sujeta a un principio fundamental: el principio de legalidad, del cual derivan, según los precedentes, dos principios subordinados: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El primero de ellos evita que el reglamento aborde novedosamente materias reservadas en forma exclusiva a las leyes emanadas del Congreso de la Unión o, dicho de otro modo, prohíbe a la ley la delegación del contenido de la materia que tiene por mandato

constitucional regular. El segundo principio consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida. Así, la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal tiene como principal objeto un mejor proveer en la esfera administrativa, pero siempre con base en las leyes reglamentadas. Por ende, en el orden federal el Congreso de la Unión tiene facultades legislativas, abstractas, amplias, impersonales e irrestrictas consignadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para expedir leyes en las diversas materias que ésta consigna; por tanto, en tales materias es dicho órgano legislativo el que debe materialmente realizar la normatividad correspondiente, y aunque no puede desconocerse la facultad normativa del Presidente de la República, dado que esta atribución del titular del Ejecutivo se encuentra también expresamente reconocida en la Constitución, dicha facultad del Ejecutivo se encuentra limitada a los ordenamientos legales que desarrolla o pormenoriza y que son emitidos por el órgano legislativo en cita”.

Así las cosas, cuando la emisión de la reglas de carácter general no se encuentra amparada por la facultad reglamentaria del Presidente de la República, por haber sido creadas por un órgano distinto, como lo es el Servicio de la Administración Tributaria, es que no encontramos ante una cláusula habilitante.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dentro de la tesis aislada P. XXI/2003 con número de registro 182710, ha definido el concepto de las cláusulas habilitantes como actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático. Posteriormente, la Primera Sala de la Misma Suprema Corte sostuvo que las cláusulas habilitantes tienen su fundamento, no en el artículo 89, fracción I que contiene la facultad reglamentaria del Presidente de la República, sino en los artículos 73, fracción XXX, y 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que prevén, por una parte, la facultad (residual e implícita) del Congreso de la Unión para expedir toda clase de leyes que estime necesarias con el objeto de hacer efectivas las facultades que se le atribuyen y que le son propias, e incluso, para hacer efectivas todas las demás facultades concedidas por el mismo texto constitucional a los Poderes de la Unión y, por otra, que la Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el mismo Congreso, que regulará la distribución de los negocios del orden administrativo y definirá las bases generales de creación de los

órganos administrativos. Por lo que es posible afirmar que, las cláusulas habilitantes son válidas solamente cuando se cumplan con los requisitos de habilitar a un órgano del Estado, que se trate de una materia concreta, que se precisen las bases y parámetros generales y, por último, que se trate de un aspecto técnico específico y complejo que por sus características requiere la previsión de soluciones a situaciones dinámicas que no pueden preverse con absoluta precisión en la ley; de conformidad con la siguiente tesis:

“CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS.

En los últimos años, el Estado ha experimentado un gran desarrollo en sus actividades administrativas, lo que ha provocado transformaciones en su estructura y funcionamiento, y ha sido necesario dotar a funcionarios ajenos al Poder Legislativo de atribuciones de naturaleza normativa para que aquél enfrente eficazmente situaciones dinámicas y altamente especializadas. **Esta situación ha generado el establecimiento de mecanismos reguladores denominados "cláusulas habilitantes", que constituyen actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático**, pues su actividad no depende exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presentan, ya que la entidad pública, al estar cerca de situaciones dinámicas y fluctuantes que deben ser reguladas, adquiere información y experiencia que debe aprovechar para afrontar las disyuntivas con agilidad y rapidez. Además, la adopción de esas cláusulas tiene por efecto esencial un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración y demás órganos del Estado, las cuales le permiten actuar expeditamente dentro de un marco definido de acción, susceptible de control a través del principio de legalidad; en la inteligencia de que el establecimiento de dicha habilitación normativa debe realizarse en atención a un equilibrio en el cual se considere el riesgo de establecer disposiciones que podrían propiciar la arbitrariedad, como generar situaciones donde sea imposible ejercer el control estatal por falta de regulación adecuada, lo que podría ocurrir de exigirse que ciertos aspectos dinámicos se normen a través de una ley”.

***Énfasis Añadido.**

Por lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce la Constitucionalidad de las cláusulas habilitantes, siempre que estas cumplan ciertos requisitos que justifiquen su existencia.

En el caso de la fracción IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, el legislador estableció una cláusula habilitante que faculta a un órgano indeterminado del Estado para emitir reglas de carácter general en materia de la obligación de ingresar la contabilidad de manera mensual a través de la página del

Servicio de Administración Tributaria, incumpliendo con el requisito de habilitar a un órgano del Estado, ya que para tenerse por cumplido el referido requisito, debió determinar específicamente cuál es el órgano habilitado y no una habilitación genérica, como en la especie aconteció. Además, no se encuentra justificada la inclusión en la ley de la cláusula habilitante en cuestión, ya que la materia cuya regulación se delega no se trata de un tema lo suficientemente dinámico y fluctuante como para que no pudiera haber sido previsto por el Legislador, de lo que resulta la inconstitucionalidad del precepto analizado, por lo tanto es procedente otorgar a la **quejosa** el amparo y protección de la Justicia Federal, conforme al artículo 77 de la Ley de Amparo, a fin de que se declare inconstitucional el decreto impugnado en esta vía, y así, se desincorpore la obligación impuesta por el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación de la esfera jurídica de la parte **quejosa**.

CAPÍTULO 4: CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Para determinar si la obligación de integrar la contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío de manera mensual a la autoridad, impuesta por el artículo 28 fracciones III y IV de Código Fiscal de la Federación, resulta violatoria de los derechos humanos de los contribuyentes, fue necesario primeramente realizar un análisis exhaustivo de las normas que regulan dicha obligación, sin dejar de lado el estudio de los antecedentes nacionales y de Derecho comparado de la contabilidad electrónica, para posteriormente continuar con los derechos humanos contenidos en el bloque constitucional y los ámbitos de su protección, en función a la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado mexicano.

Es así que tras la recopilación y utilización de diversos medios de información nacionales e internacionales, se consiguió alcanzar los objetivos pretendidos en el presente estudio, logrando vislumbrar las violaciones a los derechos humanos que supone la integración de la contabilidad en medios electrónicos para su posterior

envío al Servicio de la Administración Tributaria, proponiendo a su vez un medio de defensa adecuado que podrá ser utilizado por los contribuyentes que estimen violados sus derechos humanos; para lo cual se arriba a las siguientes conclusiones y propuestas:

4.1 CONCLUSIONES

Del análisis realizado a la obligación que el Código Fiscal de la Federación impone a los contribuyentes en su reformado artículo 28 fracciones III y IV y del estudio a los derechos humanos protegidos por instrumentos nacionales e internacionales aplicables al caso, se conoció que la contabilidad electrónica y su envío en México, efectivamente vulnera diversos de los derechos humanos ampliamente protegidos por el bloque constitucional.

I.- En relación al derecho humano de seguridad jurídica, la obligación impuesta a los contribuyentes para el efecto de que integren su contabilidad en medios electrónicos vulnera el derecho humano en comento, ya que el legislador no tuvo en cuenta al reformar la ley, que el conservar y preservar los documentos electrónicos es en una actividad de gran dificultad, ya que con los rápidos avances tecnológicos, los formatos en los que existan los documentos pueden ser incompatibles con los nuevos sistemas para visualizarlos, por lo que cuando en la ley no se establecen bases para realizar un modelo de conservación y preservación de documentos electrónicos, se genera inseguridad para el contribuyente; esto es así ya que ni el Código Fiscal de la Federación, ni su Reglamento o las disposiciones de carácter general emitidas por el Servicio de la Administración Tributaria regulan a detalle cómo se ha de conservar la contabilidad y su documentación comprobatoria cuando la misma se lleve en medios electrónicos, dejando con esto en un severo estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes.

Además, la obligación para los contribuyentes de proporcionar de manera mensual su información contable a las autoridades fiscales significa que la autoridad somete a los contribuyentes a un procedimiento de revisión y fiscalización permanente respecto del cumplimiento de sus obligaciones, lo que implica un acto de molestia; revisión que se practica sin que medie un mandamiento por escrito, que funde y motive la causa legal de su procedimiento, vulnerando así el derecho humano de seguridad jurídica de los contribuyentes. Igualmente, al no existir un límite para la autoridad en su revisión, ya que esta se realiza de manera mensual, el contribuyente es objeto de un medio de fiscalización de manera permanente, con la amenaza siempre latente de la emisión de créditos fiscales en su contra.

II.- En cuanto al derecho humano de privacidad e intimidad, la obligación de enviar de manera mensual la información contable a la autoridad fiscal, trae como consecuencia para los contribuyentes el deber de proporcionar de manera constante y permanente su información contable, misma que contiene su información económica cotidiana; información y datos que se encuentran protegidos por el derecho humano a la privacidad o intimidad, pues dicha información contable refleja la actividad diaria de los contribuyentes, apareciendo ahí las operaciones y actos que si bien puede tener efectos en el ámbito fiscal, no libera que éstos constituyen datos e información privada, pues el impacto que puedan tener en el campo fiscal no les da el carácter de públicos, por lo que no deben ser conocidos por otros, en especial por las autoridades fiscales.

Es así que el derecho humano a la privacidad o intimidad implica un límite a las facultades de fiscalización de las autoridades, pues la verificación que éstas hagan recaerá normalmente sobre datos y documentos privados de las personas, por lo que si bien las autoridades deben conocer esos datos y documentos para comprobar el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales, de igual manera el particular debe saber quiénes van a conocer esos datos y documentos privados y para qué, lo cual se logra limitando los procedimientos de fiscalización, es decir, la autoridad debe ejercer sus facultades de comprobación como lo es la visita

domiciliaria o la revisión de gabinete para que el contribuyente tenga la certeza sobre el tratamiento de sus datos e información; ya que cuando la autoridad fiscalizadora se encuentra en condiciones de revisar en forma constante la información contable, los contribuyentes quedarían en total incertidumbre sobre el destino y uso de la información privada así obtenida, perdiendo toda protección a su derecho humano a la privacidad o intimidad.

III.- Ahora bien, una vez que se determinó que la información contable constituye datos personales, toda vez que es propia y concerniente a la actividad cotidiana de las personas, es que la misma se encuentra protegida también por el derecho humano de protección de datos personales en sus vertientes de protección, acceso, cancelación y oposición, además del derecho humano de privacidad o intimidad. Así las cosas es que en relación a la obligación que tienen los contribuyentes de ingresar su información a la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria de manera mensual conforme al Código Fiscal de la Federación los contribuyentes, se concluye que ésta vulnera ampliamente el derecho humano de protección de datos personales, toda vez que la ley no contiene los mecanismos adecuados para garantizarle a los contribuyentes el pleno ejercicio de los derechos de protección, acceso, rectificación, cancelación y oposición de sus datos.

En cuanto al derecho de protección de datos, este se refiere principalmente a su carácter secreto, de tal manera que la ley debe contener todos los mecanismos necesarios para mantener en opacidad los datos personales, sin embargo, el Código Fiscal de la Federación no contiene salvaguardas para dicha protección, ya que en ninguno de sus apartados se establece que la información contable será secreta y que no podrá ser dada a conocer por las autoridades fiscales.

Respecto al derecho de acceso a los datos personales, la ley no establece mecanismos de acceso a la información personal que esté en posesión de terceros, a fin de conocer si es correcta y para qué fines se utiliza.

Asimismo los contribuyentes cuentan con el derecho rectificar sus datos, no obstante esto, no existe ninguna disposición legal que prevea un procedimiento de rectificación de datos, ni las circunstancias y requisitos para que se permita tal rectificación.

Al igual que para los anteriores derechos, falta protección al derecho a la cancelación de datos, puesto que en la ley no se establece los procedimientos ni mecanismos de cancelación de la información contable, ni se establecen en la ley los requisitos y causas para tal cancelación.

Por último la ley no prevé ninguna vía ni causas para que los contribuyentes se opongan a la transmisión de sus datos personales, que en este caso lo es la información contable que hayan enviado a la autoridad, así como debe señalar las causas para esa oposición y los requisitos que debieran cumplirse. Arribando así a determinar que el derecho humano que nos ocupa no se encuentra protegido por la legislación fiscal, o que por lo menos no se establecen las bases para que los contribuyentes lo ejerciten adecuadamente, esto en directa violación al derecho humano de protección de datos personales en sus vertientes de protección, acceso, rectificación, cancelación y oposición.

IV.- Los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales, no son los únicos que gozan de la protección del Poder Judicial de la Federación, sino que todos los derechos que le asistan a las personas, en este caso los contribuyentes, son susceptibles de hacerse valer en sede jurisdiccional, por lo que es válido solicitar la protección del derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, contenido en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en el amparo indirecto contra leyes por el primer acto de aplicación, esto de conformidad con la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado mexicano.

En ese sentido, la obligación de integrar la contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío de manera mensual a la autoridad fiscal, resulta ajena a todo contexto de protección al derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, ya que para poder cumplir con la misma, los contribuyentes forzosamente deberán adquirir equipo de cómputo moderno y de alta capacidad, para que al mismo equipo sea posible instalarle programas contables especializados que a su vez se deberán adquirir, esto con la finalidad de poder integrar su contabilidad en medios electrónicos para estar en condiciones de enviarla de manera mensual a través de la página del Servicio de la Administración Tributaria; asimismo los contribuyentes deberán solventar gastos de capacitación para que su personal utilice dichos programas de manera adecuada; no dejando de lado que las erogaciones realizadas por los equipos de cómputo y programas especializados no son deducibles de inmediato, sino que su deducción se podrá completar hasta varios ejercicios fiscales después.

Aunado a lo anterior, los contribuyentes deben de contar con un servicio de internet de alta capacidad para poder estar en condiciones de enviar los archivos de manera mensual, servicio de internet que además, al prestarse a través de una red de telecomunicaciones se encuentra gravado por el impuesto especial sobre producción y servicios, al considerarlo como un artículo de lujo, por lo que resulta excesivo que los contribuyentes deban hacer uso de un artículo de lujo para poder cumplir con una obligación fiscal formal, como lo es el envío de la contabilidad electrónica. Así las cosas es que la integración de la contabilidad en medios electrónicos para su posterior envío de manera mensual a la autoridad, hace nugatorio el derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

V.- Por último el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación en su parte final indica que la información contable se ingresará de conformidad con las reglas de carácter general que se emitan para tal efecto, es decir, contiene una cláusula habilitante que permite a otro órgano del Estado regular esa materia a través de un ordenamiento distinto, pero no se dice específicamente a cuál. Esto es así ya que cuando la emisión de la reglas de carácter general no se encuentra amparada por la facultad reglamentaria del Presidente de la República, por haber sido creadas por un órgano distinto del Presidente, como en el caso lo es el Servicio de la Administración Tributaria, es que nos encontramos ante una cláusula habilitante y no frente a la facultad reglamentaria.

Cierto es que el concepto de cláusula habilitante no se encuentra definido en ningún apartado de la Constitución, ni dentro de ninguna ley dentro del sistema jurídico mexicano, sin embargo, es una creación del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mismo que ha establecido que las cláusulas habilitantes son actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático. Distinguiendo que los requisitos de las cláusulas habilitantes son que necesaria e invariablemente se señale el órgano del Estado habilitado, para el efecto de regular una materia concreta y específica, para finalmente se le precisen las bases y parámetros generales de la habilitación, esto en el entendido de que la materia a regular es muy especializada y fluctuante.

En el caso que nos ocupa, el legislador estableció una cláusula habilitante que faculta a un órgano indeterminado del Estado para emitir reglas de carácter general en materia de la obligación de ingresar la contabilidad de manera mensual a través de la página del Servicio de Administración Tributaria, incumpliendo con el requisito de habilitar a un órgano del Estado, ya que para tenerse por cumplido el referido requisito, debió determinar específicamente cuál es el órgano habilitado

y no una habilitación genérica, como en la especie aconteció; conjuntamente a la habilitación genérica en comento, no se encuentra justificada la cláusula habilitante en el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, ya que la materia cuya regulación se delega no se trata de un tema lo suficientemente dinámico y fluctuante como para que no pudiera haber sido previsto por el Legislador en la propia ley, por lo que la inclusión de la citada cláusula habilitante en la ley, es inconstitucional y por lo tanto violatoria de los derechos humanos protegidos por el bloque Constitucional.

VI.- En resumen, la contabilidad electrónica y su envío en México es violatoria de derechos humanos, en específico de los derechos humanos de seguridad jurídica, de privacidad e intimidad, de protección de datos, el derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, e inclusive en clara violación a los requisitos de las clausulas habilitantes y por lo tanto es contraria a la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado mexicano

4.2 PROPUESTAS

Una vez que se arribó a la conclusión de que efectivamente la contabilidad electrónica y su envío en México es violatoria de derechos humanos, resulta procedente formular las siguientes propuestas:

I.- Respecto de la fracción III del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a la integración de la contabilidad en medios electrónicos, resulta que es conveniente tanto para la autoridad como para los contribuyentes que se haga uso de las nuevas tecnologías de la información, ya que los avances tecnológicos no pueden ser frenados y por lo tanto los sistemas contables deben adaptarse para mantenerse vigentes; sin embargo, se propone su reforma en el sentido de que la fracción aludida incluya un modelo eficiente de preservación y conservación de los archivos electrónicos en el que los contribuyentes puedan

confiar; adminiculado con la creación de las normas oficiales mexicanas referentes a la integración y preservación de los archivos electrónicos que sean necesarias.

Además, se propone reformar la Ley del Impuesto Sobre la Renta para que en su Capítulo II de las Deducciones se incluya en su Sección II de las Inversiones, el derecho para que los contribuyentes puedan deducir en un solo ejercicio fiscal, todas y cada una de las erogaciones realizadas para poder estar en condiciones de integrar su contabilidad en medios electrónicos, sin importar si se trata de erogaciones consideradas como inversiones en activo fijo o gastos diferidos.

Lo anterior es así ya que con la reforma propuesta, se lograría evitar violaciones al derecho humano de seguridad jurídica de los contribuyentes, ya que estos contarían con las bases necesarias para desarrollar un sistema confiable de conservación y preservación de su contabilidad electrónica y al mismo tiempo se respetaría el derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, ya que al poder deducir de manera *“inmediata”* todas las erogaciones relacionadas con dicha obligación, se causaría un perjuicio económico mucho menor y por lo tanto sería menos oneroso, convirtiéndose así en una situación favorable tanto para los contribuyentes como para la autoridad.

II.- Respecto de la fracción IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, referente al envío de la información contable de manera mensual a la autoridad, se propone su derogación; esto es así ya que la obligación en comento no puede ser subsanada con una reforma, toda vez que la misma implica graves violaciones a derechos humanos ampliamente protegidos por la Constitución Federal y los Tratados Internacionales, vulnerando diversos ámbitos de protección de la persona, desde la seguridad jurídica, la privacidad e intimidad, los datos personales en sus vertientes de protección, acceso, rectificación, cancelación y oposición, hasta el derecho a que las actuaciones de las Autoridades Fiscales que requieran intervención de los contribuyentes se lleven a cabo en la forma que les

resulte menos onerosa, e inclusive en clara violación a los requisitos de inclusión de las cláusulas habilitantes en la ley, siendo por lo tanto, totalmente contraria a la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado mexicano, por lo que lo procedente es que se derogue en su totalidad la fracción IV del reformado artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

MEDIOS DE INFORMACIÓN

Los medios de información utilizados en la elaboración de la presente tesis consisten en libros de Derecho especializados en materia fiscal y derechos humanos; revistas especializadas en materia fiscal; fuentes legales nacionales, internacionales y de Derecho comparado; tesis aisladas, jurisprudencias y criterios aislados del Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como otros medios electrónicos como manuales, guías, diccionarios, semanarios y portales de internet, mismos que inserto de acuerdo a la siguiente clasificación, para facilitar su posterior consulta.

Bibliografía

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho fiscal*, México, McGraw-Hill/Interamericana Editores S.A. de C.V., 2000, pp. 466.

DÍAZ AGUAYO, Laura, “Contabilidad a través de medios electrónicos: ¿simplificación administrativa?”, *Defensa Fiscal la revista mexicana de estrategias fiscales*, México, Noviembre de 2014, pp. 72.

MEDINA ORTEGA, Cutberto Simón, *Derecho fiscal estudio integral de las contribuciones*, 2da. Edición, México, 7 Editores, 2011, pp. 230.

HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Jesús F., *Comentarios prácticos a la resolución miscelánea fiscal 2005 sobre los temas más relevantes*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2005, pp. 192.

FIX ZAMUDIO, Héctor, *La protección jurídica de los derechos humanos. Estudios comparativos*, México, CNDH, 1999, pp. 230.

MORALES GIL DE LA TORRE, Héctor (Coord.), *Derechos humanos dignidad y conflicto, Introducción: notas sobre la transición en México y los derechos humanos*, México, Universidad Iberoamericana A.C., 1996, pp. 177.

CARBONELL, Miguel, *Derechos fundamentales y democracia*, México, Instituto Federal Electoral, 2013, pp. 82.

GUERRERO VERDEJO, Sergio, *Derecho internacional público: tratados*, 2da. Edición, México, UNAM, 2003, p. 277.

CARBONELL, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, UNAM, 2004, pp. 1111.

PERALES SÁNCHEZ, Octavio, “Esfera pública y medios electrónicos”, *Razón y Palabra primera revista electrónica en Latinoamérica especializada en comunicación*, México, núm. 61, marzo-abril de 2008, <http://www.razonypalabra.org.mx/anteriores/n61/varia/operales.html>.

SAURA ESTAPÁ, Jaume, “Artículo 12” en Asociación para las Naciones Unidas en España (comp.) *La declaración universal de los derechos humanos, comentario artículo por artículo*, España, Icaria Editorial S.A., 1998, pp. 491.

CONDE ORTIZ, Concepción, *La protección de datos personales: un derecho autónomo con base en los conceptos de intimidad y privacidad*, Madrid, Dykinson, S.L., 2005, pp. 116.

BURGOA, Ignacio, *El juicio de amparo*, 19ª edición, México, Editorial Porrúa S.A., 1983, pp. 1081.

GONZÁLEZ LLANES, Mario Alberto, *Manual sobre el juicio de amparo*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2004, p. 119.

RUIZ MARTÍNEZ, Ismael, *La acción de amparo*, México, Universidad Autónoma de Ciudad Juárez, 2003, pp. 155.

Ordenamientos jurídicos mexicanos

Código de Comercio, México, Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de junio de 2014.

Código Fiscal de la Federación, México, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de marzo de 2014.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, México, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre del 2013, segunda sección.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, México, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, única sección.

Código Fiscal de la Federación, México, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación 5 de enero de 2004.

Código Fiscal de la Federación, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación 05 de enero de 2012.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, México, nuevo reglamento publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Última reforma publicada el 27 de mayo de 2015.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, México, publicada en el Diario Oficial de la Federación 30 de diciembre de 2014.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, México, publicada en el Diario Oficial de la Federación 30 de diciembre de 2013.

Segunda resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, México, publicada en el Diario Oficial de la Federación 04 de junio de 2014.

Tercera resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de agosto de 2014.

Séptima resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de diciembre de 2014.

Primera resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 03 de marzo de 2015.

Resolución miscelánea fiscal para 2016, México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2015.

Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio del 2011, primera sección.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

Iniciativa de Decreto que Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Exposición de Motivos, apartado XXV.
http://www.diputados.gob.mx/PEF2010/temas/expo_motivos/ingresos/iniciativa_lieps.pdf.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

Ley del Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de julio de 2014.

Ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal de 2015, México, nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de noviembre de 2014.

Ordenamientos jurídicos extranjeros

Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998, Argentina, 1998, <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>.

Ley por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones, Ley 527 de 1999, Colombia, publicada el 18 de agosto de 1999, <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=4276>.

Ley por medio de la cual se expide el Código Disciplinario Único, Ley 734 de 2002, Colombia, publicada el 05 de febrero de 2001, <http://www.procuraduria.gov.co/guiamp/media/file/Macroproceso%20Disciplinario/L-734-02.htm>.

Ley por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones, Ley 788 de 2002, Colombia, publicada el 27 de diciembre de 2002, <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=7260>.

Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, Ley 11/2007, España, publicada en el Boletín Oficial del Estado el 22 de junio de 2007, <http://www.boe.es/boe/dias/2007/06/23/pdfs/A27150-27166.pdf>.

Organización de las Naciones Unidas. *Declaración Universal de los Derechos Humanos*, 1948.

Organización de las Naciones Unidas. *Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos*, 16 de diciembre de 1966.

Organización de los Estados Americanos, *Convención Americana de Derechos Humanos*, 22 de noviembre de 1969.

Jurisprudencias y resoluciones jurisdiccionales

Jurisprudencia: P./J. 1/2015, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2008584, publicada el 06 de marzo del 2015.

Criterio Aislado: VII-CASR-2HM-33, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Año V, No. 47, junio 2015, pp. 381.

Tesis Aislada: I.4o.A.9 K (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2003350, publicada en abril del 2013.

Jurisprudencia: P./J. 20/2014, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2006224, publicada en abril del 2014.

Jurisprudencia: P./J. 21/2014, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2006225, publicada en abril del 2014

Jurisprudencia: (III Región) 5o. J/10 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2005941, publicada en marzo del 2014

Tesis Aislada: 2a. LVI/2015 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2009545, publicada el 03 de julio del 2015.

Tesis Aislada: 1a. XCIX/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2000854, publicada en mayo del 2012.

Jurisprudencia: Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá (Fondo, Reparaciones y Costas), *Corte Interamericana de Derechos Humanos*, 2 de febrero del 2001.

Sentencia No. C-489/95, *Corte Constitucional de Colombia*, 1995.

Tesis Aislada: 2a. LXIII/2008, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Registro 169700, publicada en mayo del 2008.

Tesis Aislada: P. II/2014 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2005522, publicada en febrero del 2014.

Jurisprudencia: P./J. 79/2009, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Registro 166655, publicada en agosto del 2009.

Tesis Aislada: P. XXI/2003, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Registro 182710, publicada en diciembre del 2003.

Tesis Aislada: 1a. XXII/2012, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro 2000202, publicada en febrero del 2012.

Jurisprudencia: P./J. 55/97, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Registro 198200, publicada en julio de 1997.

Tesis Aislada: Registro 239622, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Tercera Sala, publicada en 1987.

Jurisprudencia: P./J.114/99, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Registro 192910, publicada en noviembre de 1999.

Información electrónica

Portal Consultable en: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/portal-e-cac-centro-virtual-de-atendimento-ao-contribuinte/portal-e-cac-centro-virtual-de-atendimento-ao-contribuinte>.

Comunicado de prensa 043/2015 del Servicio de la Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, D.F., 6 de abril del 2015, http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/Paginas/com2015_043.aspx.

Definición: privacidad, (s.f.), recuperado el 01 de julio del 2015, de <http://buscon.rae.es/drae/srv/search?val=privacidad>.

Guía práctica para ejercer el derecho a la protección de datos personales, *Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales*, México, (s.f.), pp. 16, <http://inicio.ifai.org.mx/Publicaciones/01GuiaPracticaEjercerelDerecho.pdf>.