



**UNIVERSIDAD PANAMERICANA
CAMPUS GUADALAJARA**

RICARDO FEREGRINO MENDOZA

**“REGULACIÓN JURÍDICA DE LOS
DOCUMENTOS DIGITALES
EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, SUS DIVERSOS
USOS O APLICACIONES, Y LOS PROBLEMAS
QUE PRESENTA SU ACTUAL LEGISLACIÓN.”**

**Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con Reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-36**

Zapopan, Jalisco, Septiembre de 2017.



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
CAMPUS GUADALAJARA

DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

C. RICARDO FERREGRINO MENDOZA
Presente.

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesionales y después de haber analizado el trabajo de titulación en la opción TESIS titulado: "REGULACIÓN JURÍDICA DE LOS DOCUMENTOS DIGITALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, SUS DIVERSOS USOS O APLICACIONES, Y LOS PROBLEMAS QUE PRESENTA SU ACTUAL LEGISLACIÓN", presentado por Usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos para ser presentado ante el H. Jurado del Examen Profesional, por lo que deberá entregar siete ejemplares como parte de su expediente al solicitar el examen.

Atentamente

EL PRESIDENTE DE LA COMISIÓN

DR. EDUARDO ISAIÁS RIVERA RODRÍGUEZ

Guadalajara, Jal. a 25 de Junio de 2015.

MTRA. YURIXHI GALLARDO MARTÍNEZ


Secretaria Académica de la Licenciatura en Derecho
Presente.

Por medio del presente hago de su conocimiento que **RICARDO FEREGRINO MENDOZA**, quien cursó la Licenciatura en Derecho, ha concluido satisfactoriamente su trabajo de tesis titulado: **"REGULACIÓN JURÍDICA DE LOS DOCUMENTOS DIGITALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y SUS DIVERSAS APLICACIONES"**.

Manifiesto que después de haber sido dirigida y revisada por el suscrito, reúne todos los requisitos técnicos y académicos para solicitar fecha de Examen Profesional.

Agradezco de antemano la atención que puedan brindar al presente, reiterándome a sus órdenes.

Atentamente


Mtro. José Ramiro Silva de la Madrid
Director de Tesis

DEDICATORIA

A Chelo, mi madre, que durante todas las etapas de mi vida y hasta el día de hoy, ha sabido ser un faro amoroso.

A Ricardo, mi padre, que desde siempre ha estado conmigo escuchándome, aconsejándome y acompañándome en todo.

A los dos, que han sido unos padres extraordinarios de los cuales me siento sumamente orgulloso y privilegiado, por sus años y años de esfuerzo y dedicación para darme una educación académica y formarme como ser humano y hombre de bien; por su ejemplo de matrimonio decidido, comprometido y con mucho amor.

Muchas gracias Papá y Mamá.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO I. ANTECEDENTES Y BASES JURÍDICAS.	
1. EL COMERCIO ELECTRÓNICO.	10
2. LA LEY MODELO SOBRE COMERCIO ELECTRÓNICO.	13
2.1. El criterio del equivalente funcional.	16
2.2. Principales disposiciones.	18
3. LA LEY MODELO SOBRE FIRMAS ELECTRÓNICAS.	22
3.1. Definiciones generales.	27
3.2. Definición de firma electrónica y su clasificación.	28
3.3 Firmas numéricas basadas en infraestructura de clave pública y entidades de certificación.	29
3.4. Cumplimiento del requisito de la firma, proceder del firmante y de la parte que confía.	39
CAPÍTULO II. REGULACIÓN DE LOS DOCUMENTOS DIGITALES EN EL DERECHO FEDERAL COMÚN.	
1. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS.	43
2. SU REGULACIÓN JURÍDICA.	44
3. LAS FIRMAS ELECTRÓNICAS.	48
3.1. Principios y definiciones.	50
3.2. Tipos de firmas electrónicas.	52
3.3. Reconocimiento y efectos jurídicos de un mensaje de datos con firma electrónica y su reconocimiento como medio de prueba.	53
3.4. Prestadores de servicios de certificación.	53
CAPÍTULO III. REGULACIÓN DE LOS DOCUMENTOS DIGITALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.	
1. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS.	56
2. SU REGULACIÓN JURÍDICA.	58
2.1. Ámbito de aplicación y supletoriedad del derecho federal	

común.	58
2.2. Documentos digitales con firma electrónica avanzada.	59
2.3. Acuse de recibo con sello digital.	62
2.4. Reconocimiento de un documento digital como medio de prueba y su valoración.	63
2.5. Prestadores de servicios de certificación.	64
3. EL DENOMINADO BUZÓN TRIBUTARIO.	67

CAPÍTULO IV. USOS O APLICACIONES DE LOS DOCUMENTOS DIGITALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

1. PROMOCIONES	69
2. REPRESENTACIÓN ANTE LAS AUTORIDADES FISCALES.	70
3. DEVOLUCIONES DE IMPUESTOS.	70
4. CONTABILIDAD ELECTRÓNICA E INFORMACIÓN CONTABLE.	71
5. COMPROBANTES FISCALES DIGITALES	71
6. SOLICITUDES, DECLARACIONES, AVISOS E INFORMES.	75
7. DICTÁMENES DE ESTADOS FINANCIEROS.	76
8. EMISIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS	77
9. REVISIONES ELECTRÓNICAS.	79
10. NOTIFICACIONES DE ACTOS ADMINISTRATIVOS.	79
11. NOTIFICACIONES POR ESTRADOS.	81
12. NOTIFICACIONES POR EDICTOS.	82
13. EXPEDICIÓN DE FIANZAS.	82
14. REMATES.	82

CAPÍTULO V. PROBLEMAS QUE PRESENTA EL USO DE LOS DOCUMENTOS DIGITALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO CON SU ACTUAL LEGISLACIÓN.

1. CANCELACIÓN DE CERTIFICADOS DE SELLOS DIGITALES QUE AMPARAN LA AUTORÍA DE LOS COMPROBANTES FISCALES DIGITALES.	84
2. SELLOS DIGITALES EN RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS CONTENIDAS EN DOCUMENTOS IMPRESOS EN SUSTITUCIÓN DE LA FIRMA AUTÓGRAFA DE LOS FUNCIONARIOS QUE LAS EMITEN.	91
3. NOTIFICACIONES DE ACTOS O RESOLUCIONES ADMINISTRATIVOS CONTENIDOS EN DOCUMENTOS DIGITALES A	

TRAVÉS DEL BUZÓN TRIBUTARIO.	94
4. LA INFORMACIÓN CONTABLE.	118
5. DECLARACIONES, AVISOS, INFORMES Y COMPROBANTES FISCALES DIGITALES.	133
CONCLUSIONES	139
PROPUESTAS	141
BIBLIOGRAFÍA	150

INTRODUCCIÓN

El objeto del presente trabajo es analizar la regulación jurídica de los documentos digitales y sus diversos usos o aplicaciones en el ámbito tributario de nuestro país, así como los problemas que presenta su actual legislación. Se parte de precisar los antecedentes que sirvieron de base para su regulación en nuestro sistema jurídico, la forma en que se incorporó al derecho federal común y posteriormente al derecho tributario, tomando en cuenta que es de primordial importancia plantear la génesis de la misma, ya que sólo de esta manera el lector puede comprender el mecanismo legal adoptado por el legislador para permitir que los documentos digitales generados y comunicados a través de un medio electrónico puedan sustituir a los documentos en papel que tradicionalmente se han utilizado para formalizar la realización de los actos jurídicos.

Por ello, el presente trabajo, siguiendo el método deductivo y de análisis, se ha estructurado de la siguiente manera:

En el Capítulo I, se parte de precisar que la regulación jurídica de los documentos digitales en nuestro sistema jurídico, se desarrolló dentro del contexto del comercio electrónico, con base en los principios y lineamientos contenidos en las Leyes Modelo sobre Comercio Electrónico y Firmas Electrónicas, elaboradas por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional.

En cuanto a la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico, se hace una breve reseña de los trabajos realizados por la citada Comisión que concluyeron con la aprobación de este instrumento jurídico, y se alude al criterio del equivalente funcional en que se sustenta para equiparar los efectos jurídicos de un documento en papel a un documento electrónico, así como a sus principales disposiciones.

Por lo que hace a la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas, se hace referencia en principio a los trabajos realizados por la mencionada Comisión, para establecer un régimen uniforme de firmas electrónicas, y se alude a sus aspectos esenciales, como son: la definición de firma electrónica, así como al método que se adopta y desarrolla en dicha legislación para tener por cumplido el requisito de la firma en un documento digital, entre otros.

En el Capítulo II, se alude a la regulación de los documentos digitales en el derecho federal común, conforme a las disposiciones que en materia de medios electrónicos se incorporaron al Código Civil Federal, al Código Federal de Procedimientos Civiles y al Código de Comercio, particularmente las que se incorporaron a este último ordenamiento en materia de firmas electrónicas, centrando su estudio en sus aspectos esenciales, como son, entre otros, sus principios y definiciones, los tipos de firmas electrónicas, el reconocimiento y efectos jurídicos que se otorga a los mensajes de datos con firma electrónica y su reconocimiento como medio probatorio.

En el Capítulo III, se hace referencia a la regulación de los documentos digitales en el ámbito tributario, conforme a las disposiciones que en materia de documentos digitales y firma electrónica avanzada se incorporaron al Código Fiscal de la Federación, destacando sus particularidades, como son, entre otras, la eficacia jurídica y fuerza probatoria que se otorga a un documento digital con firma electrónica avanzada, el método para verificar la autenticidad y autoría de un documento digital amparado con dicha firma, la posibilidad de que una persona moral cuente con firma electrónica avanzada y la intervención del Servicio de Administración Tributaria como prestador de servicios de certificación.

En el Capítulo IV, se mencionan las distintas formas en que los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y en sus relaciones con las autoridades fiscales pueden utilizar documentos digitales con firma electrónica avanzada, ya sea para presentar declaraciones, avisos o informes; para realizar trámites o para

interponer medios de defensa, entre otros. Asimismo se hace mención a las distintas formas en que las autoridades fiscales pueden utilizar esos documentos, ya sea para emitir resoluciones o para realizar notificaciones.

El estudio que se realiza en este Capítulo, se hace considerando las reformas efectuadas al Código Fiscal de la Federación con posterioridad al Decreto por el que se incorporaron las disposiciones que regulan de manera integral el uso de los documentos digitales en ámbito tributario, hasta las publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2016.

En el Capítulo V, se analizan de manera particular, los problemas que presenta el uso de los documentos digitales en el ámbito tributario con su actual legislación, ya sea porque se aparta del marco jurídico al que deben sujetarse los documentos digitales con firma electrónica avanzada, o porque en el contexto en que son utilizados, no se respeta el marco constitucional que protege los derechos de los contribuyentes, o porque para su implementación, se deja de considerar el hecho de que en algunas regiones del país, no existe conectividad tecnológica que permita a todos los contribuyentes cumplir con sus obligaciones fiscales a través de medios electrónicos.

Finalmente, en el apartado de conclusiones, se propone derogar o modificar, aquellas disposiciones que se considera no se ajustan al marco jurídico antes mencionado, así como adicionar otras que si lo hagan y reconozcan la realidad que en materia de conectividad tecnológica enfrenta nuestro país.

CAPÍTULO I. ANTECEDENTES Y BASES JURÍDICAS

1. EL COMERCIO ELECTRÓNICO

El uso de las nuevas tecnologías de la Información y de las comunicaciones, señala Miguel Arrieta Zinguer, ha impactado decididamente los más diversos aspectos de la vida actual, a tal punto que resulta prácticamente imposible concebir alguna actividad humana sin intervención de la tecnología y especialmente de la informática. Explica que el mundo de los negocios ha sido intensamente afectado por el advenimiento del comercio electrónico, particularmente en Internet, habiendo transformado completamente la manera en que las personas y empresas se vinculan comercialmente.¹

Uno de los aspectos que adquirió gran importancia dentro del uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones, continúa señalando el mencionado autor, es precisamente la aplicación de la tecnología a la realización de los negocios, que ha determinado la masificación del comercio electrónico, de tal suerte que la adquisición de bienes, la prestación de servicios, así como el pago por medios electrónicos, e inclusive la entrega y el despacho de dichos bienes o servicios, se materializa de manera electrónica, mediante las redes telemáticas. El comercio electrónico en Internet, permite no sólo actividad comercial entre empresas, y la realización entre empresas y consumidores, sino que da lugar a la expansión del comercio electrónico hacia el ámbito de la administración pública y la vinculación de las empresas con dicha administración.²

Con la difusión del comercio electrónico, apunta el referido autor:

Se produce una modificación en las pautas que determinan el modo de realizar las negociaciones comerciales, lo cual trae consigo nuevas manifestaciones jurídicas relevantes, ya que de operaciones caracterizadas por la contratación oral o escrita entre

¹ ARRIETA ZINGUER, Miguel *La Gestión Tributaria en la Sociedad de la Información y el Comercio Electrónico, Derecho de las Nuevas Tecnologías*, Buenos Aires, Ediciones la Rocca, 2007, p.397.

² *Ibidem*, p.400.

partes que se encuentran presentes, se pasa a una realización que no se lleva a cabo de manera oral ni escrita, sino por medios electrónicos, efectuada entre personas ausentes, distantes, inclusive residentes en países diversos. Ello nos indica que para que se perfeccionen los contratos se debe cubrir el trayecto que media entre los interesados, independientemente del momento en que se produzcan los efectos jurídicos buscados. Estas transformaciones en la materialización jurídica de los negocios tienen una importancia cardinal, puesto que implican un cambio esencial respecto de la manera de llevarlos a cabo.³

Pues bien, ese cambio en la manera de llevar cabo los negocios, derivado del uso de las nuevas tecnologías, tenía que sujetarse a una regulación jurídica uniforme que diera seguridad a las partes que intervinieran en los mismos y que permitiera solucionar los conflictos que en su caso llegaran a presentarse.

Esa regulación uniforme, dentro del contexto del comercio electrónico, la desarrolló la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional a través de la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico y de la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas, las cuales fueron aprobadas por la Asamblea General de dicho organismo internacional⁴.

La Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, es el órgano jurídico de las Naciones Unidas en el ámbito del derecho mercantil internacional, que tiene a su cargo, entre otras actividades, la preparación de leyes modelo y leyes uniformes en el campo del comercio internacional, así como el fomento de la codificación y de mecanismos para asegurar la interpretación y aplicación uniforme de las leyes y convenciones internacionales en este sector. En cuanto a esta Comisión y su intervención en el proceso de regulación del comercio electrónico, Soyla León Tovar precisa:

Parte fundamental en el proceso de la regulación de esta nueva modalidad del comercio ha sido la intervención de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI), establecida por la Asamblea General de la ONU en 1966, conforme a la resolución 2205 (XXI) del 17 de diciembre de 1966, que estuvo inicialmente integrada con 36 Estados miembros, y conforme a la decisión reciente mediante votación

³ *Ibidem*, p. 403.

⁴ ASAMBLEA GENERAL ONU, Resolución 51/162 del 16 de diciembre de 1996 <http://www.un.org/es/comun/docs/?symbol=A/RES/51/62&Lang=S>, Resolución 56/80 del 12 de diciembre de 2001. <http://www.un.org/es/comun/docs/?symbol=A/RES/56/80> . Fecha de consulta: 5 enero 2015.

de la Asamblea General, incrementada a 60. Funciona desde 1968 en periodos de sesiones anuales, que se celebran en años alternos en la sede de las Naciones Unidas (Nueva York) y en el Centro Internacional de Viena. Tiene como objetivo fomentar la armonización y la unificación progresivas del derecho mercantil internacional, por lo que durante los últimos 35 años, la CNUDMI ha cumplido su mandato formulando múltiples instrumentos internacionales.⁵

Actualmente casi todos los países, incluyendo por supuesto nuestro país, se han basado en los citados instrumentos jurídicos para regular en su legislación el comercio electrónico y las firmas electrónicas, pudiendo citarse entre otros, los siguientes: Australia, Ley de operaciones electrónicas, 1999; China, Ley de firmas electrónicas, promulgada en 2004; Colombia, Ley de comercio electrónico; Ecuador, Ley de comercio electrónico, firmas electrónicas y mensajes de datos (2002); Francia, *Loi 2000-230 portant adaptation du droit de la preuve aux technologies de l'information et relative à la signature électronique (2000)*; Irlanda, Ley de comercio electrónico, 2000; Nueva Zelanda, Ley de operaciones electrónicas, 2002; Singapur, Ley de operaciones electrónicas (1998); Canadá, Ley Uniforme de comercio electrónico, aprobada por la Conferencia de Derecho Uniforme del Canadá en 1999 y en los Estados Unidos, la Conferencia Nacional de Comisarios de Leyes Uniformes de los Estados se basó en dichos instrumentos para preparar la Ley Uniforme de operaciones electrónicas, que adoptó en 1999⁶.

Siendo esto así, el presente trabajo se desarrolla partiendo de analizar las leyes modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico y Firmas Electrónicas, y sus correspondientes guías para su incorporación al derecho interno, que sirvieron de base para regular el uso de los medios electrónicos en nuestro país, particularmente en el Código Civil Federal, en el Código Federal de Procedimientos Civiles, en el Código de Comercio y por supuesto en el Código Fiscal de la Federación. Cabe apuntar que las mencionadas guías, como lo precisa Diego Robles Farías, no son simples explicaciones de los artículos de las leyes modelo, sino que constituyen

⁵ LEÓN TOVAR Soyla H., *Derecho Mercantil, México*, Oxford, 2012, cuarta edición, p. 163.

⁶ Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, "Fomento de la confianza en el comercio electrónico: cuestiones jurídicas de la utilización internacional de métodos de autenticación y firma electrónicas", https://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/08-55701_Ebook.pdf . Fecha de consulta: 8 de enero del 2015.

verdaderas fuentes de interpretación de estas últimas, e incluso ciertas cuestiones no son resueltas en el texto de las leyes modelo, sino en las propias guías, con la doble finalidad de orientar a los Estados en el proceso de incorporación a su derecho interno y de proporcionarles las herramientas necesarias para su interpretación uniforme.⁷

2. LA LEY MODELO SOBRE COMERCIO ELECTRÓNICO

En 1984, durante los trabajos de su 17^o período de sesiones, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI), estudió el informe “Valor jurídico de los registros computarizados”, elaborado por el Secretario General de la Organización de las Naciones Unidas.

Dicho documento concluyó dos cuestiones básicas: 1. Que la exigencia de que los documentos estuviesen firmados o consignados sobre papel representaba uno de los obstáculos jurídicos más graves para el empleo de las telecomunicaciones de terminal a terminal; y 2. Que el empleo a nivel mundial de los datos almacenados en soportes informáticos, como prueba en los litigios, era menor a lo que se pudiera esperar.

Como resultado de la deliberación sobre el informe, la CNUDMI reconoció, entre otras cosas:

1. Que el empleo del procesamiento automático de datos estaba próximo a quedar firmemente arraigado en todo el mundo, tanto en el comercio nacional e internacional como en los servicios administrativos.

2. Que las normas jurídicas referidas a los medios basados en el uso del papel para documentar el comercio internacional, podrían crear un obstáculo al empleo del

⁷ ROBLES FARIAS, Diego, *El Comercio y la Firma Electrónicos. El Modelo Mexicano*, Biblioteca Jurídico Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2552/26.pdf> p. 555.
Fecha de consulta: 8 de abril de 2015.

procesamiento automático de datos, en cuanto que llevaban a la inseguridad jurídica o dificultaban su uso.

3. Que como consecuencia de las novedades en la utilización del procesamiento automático de datos, en diversos sistemas jurídicos se vino experimentando la conveniencia de adaptar las normas jurídicas existentes a estas novedades.

4. Que era necesario estimular el empleo de los medios del procesamiento automático de datos que proporcionarían la misma o mayor fiabilidad que la documentación sobre papel.

Teniendo como base lo anterior, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, elaboró un documento al que más tarde se le llamaría "Recomendación de la CNUDMI de 1985".

Aprobada por la Asamblea General el 11 de diciembre de 1985, en su punto 1. incisos b), c) y d), le recomienda a los gobiernos: 1. Que examinen las exigencias legales de que en determinadas operaciones comerciales o documentos relacionados con el comercio consten por escrito, para determinar si la forma escrita es una condición de la eficacia de la validez de la operación o el documento, con miras a permitir, según corresponda, que la operación o el documento se registren y transmitan en forma legible mediante computadora; 2. Examinen los requisitos jurídicos de una firma manuscrita u otro método de autenticación sobre papel en los documentos relacionados con el comercio, con miras a permitir, según corresponda, la utilización de medios electrónicos de autenticación; y 3. Examinen los requisitos jurídicos de que, para ser presentados a las autoridades, los documentos deban constar por escrito y estar firmados de puño y letra, con miras a permitir que, cuando corresponda, esos documentos se presenten en forma legible mediante computadora a los servicios administrativos que hayan adquirido el equipo necesario y fijado los procedimientos aplicables.

Sobre esta recomendación, la Asamblea General de las Naciones Unidas establecería que:

Pide a los gobiernos y a las organizaciones internacionales que, cuando así convenga, adopten medidas de conformidad con la recomendación de la Comisión a fin de garantizar la seguridad jurídica en el contexto de la utilización más amplia posible en del procesamiento automático de datos en el comercio internacional.⁸

A pesar de la Recomendación, el sentimiento generalizado en ese entonces era que se estaba avanzando muy poco en este tema, por lo que Comité Noruego sobre Procedimientos Comerciales, mediante una carta dirigida a la Secretaría General de las Naciones Unidas, señaló que una de las razones por las que se ha progresado tan poco pudiera ser que la recomendación de la CNUDMI no daba ninguna indicación de cómo efectuar dicha actualización jurídica.

Así pues, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional convino en establecer medidas de seguimiento a la Recomendación, por lo que su decisión de formular legislación modelo sobre aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos y otros medios conexos de comunicación de datos, puede considerarse una consecuencia del proceso a raíz del cual la Comisión aprobó la Recomendación de la CNUDMI de 1985.

En 1988, en su 21^o período de Sesiones, se iniciaron los trabajos de estudio para determinar las necesidades para elaborar unos principios jurídicos aplicables a la formación de contratos mercantiles internacionales por medios electrónicos, por lo que se le solicitó a la Secretaría que preparase un estudio preliminar sobre el tema.

Durante los siguientes tres años, la Comisión tuvo ante sí los informes "Estudio preliminar de las cuestiones jurídicas relacionadas con el perfeccionamiento de contratos por medios electrónicos" e "Intercambio electrónico de datos". En general

⁸ Asamblea General Organización de las Naciones Unidas, Resolución 40/71 Informe de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, 1985. <http://www.un.org/es/comun/docs/?symbol=A/RES/40/71&Lang=S> . Fecha de Consulta: 10 de enero 2015.

se estimaba que era necesaria una ley uniforme que lograra un alto grado de certidumbre y armonización jurídica. Pero fue en 1992, en el 25º período de sesiones, cuando la CNUDMI nombró al Grupo de Trabajo sobre Intercambio Electrónico de Datos, para que elaborara la reglamentación jurídica en cuestión.

Para este trabajo tomó en cuenta los documentos “Cuestiones que cabría incluir en el programa de futuros trabajos sobre los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos” y “Esbozo de una reglamentación uniforme eventual de ciertos aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos”, así como una propuesta del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte relativa al contenido eventual del proyecto de Ley Modelo.

El Grupo de Trabajo abordó esta labor teniendo claro que la finalidad del establecimiento de reglas uniformes era el de posibilitar, y no imponer, el intercambio electrónico de datos y otros medios de comunicación conexos. En su 28º período de sesiones, le envió el proyecto de Ley Modelo a los gobiernos y organizaciones internacionales interesadas para que presentaran sus observaciones. Finalmente el 16 de diciembre de 1996, la Asamblea General de las Naciones Unidas, en su 85ª sesión, aprobó la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico elaborada por la CNUDMI, señalando que:

Recomienda que todos los Estados consideren de manera favorable a la Ley Modelo cuando promulguen o revisen sus leyes, habida cuenta de la necesidad de que el derecho aplicable a los métodos de comunicación y almacenamiento de información sustitutivos de los que utilizan papel se uniforme

2.1. Criterio del Equivalente Funcional.

Ley Modelo sobre Comercio Electrónico se elaboró siguiendo el criterio del Equivalente Funcional. En la Guía para la incorporación al derecho interno de la mencionada Ley, se señala respecto de dicho criterio, lo siguiente:

La Ley Modelo sigue un criterio denominado a veces “criterio del equivalente funcional”, basado en un análisis de los objetivos y funciones del requisito tradicional de la presentación de un escrito consignado sobre papel con miras a determinar la manera de satisfacer sus objetivos y funciones con técnicas del llamado comercio electrónico. Por ejemplo, ese documento de papel cumple funciones como las siguientes: proporcionar un documento legible para todos; asegurar la inalterabilidad de un documento a lo largo del tiempo; permitir la reproducción de un documento a fin de que cada una de las partes disponga de un ejemplar del mismo escrito; permitir la autenticación de los datos consignados suscribiéndolos con una firma; y proporcionar una forma aceptable para la presentación de un escrito ante las autoridades públicas y los tribunales. Cabe señalar que, respecto de todas esas funciones, la documentación consignada por medios electrónicos puede ofrecer un grado de seguridad equivalente al del papel y, en la mayoría de los casos, mucha mayor fiabilidad y rapidez, especialmente respecto de la determinación del origen y del contenido de los datos, con tal que se observen ciertos requisitos técnicos y jurídicos. Ahora bien, la adopción de este criterio del equivalente funcional no debe dar lugar a que se impongan normas de seguridad más estrictas a los usuarios del comercio electrónico (con el consiguiente costo) que las aplicables a la documentación consignada sobre papel. (Párrafo 16)

Que un mensaje de datos no es, de por sí, el equivalente de un documento de papel, ya que es de naturaleza distinta y no cumple necesariamente todas las funciones imaginables de un documento de papel. Por ello se adoptó en la Ley Modelo un criterio flexible que tuviera en cuenta la graduación actual de los requisitos aplicables a la documentación consignada sobre papel: al adoptar el criterio del “equivalente funcional”, se prestó atención a esa jerarquía actual de los requisitos de forma, que sirven para dotar a los documentos de papel del grado de fiabilidad, inalterabilidad y rastreabilidad que mejor convenga a la función que les haya sido atribuida. Por ejemplo, el requisito de que los datos se presenten por escrito (que suele constituir un “requisito mínimo”) no debe ser confundido con otros requisitos más estrictos como el de “escrito firmado”, “original firmado” o “acto jurídico autenticado (Párrafo 17).

La Ley Modelo no pretende definir un equivalente informático para todo tipo de documentos de papel, sino que trata de determinar la función básica de cada uno de los requisitos de forma de la documentación sobre papel, con miras a determinar los criterios que, de ser cumplidos por un mensaje de datos, permitirían la atribución a ese mensaje de un reconocimiento legal equivalente al de un documento de papel que haya de desempeñar idéntica función, precisando que la Ley Modelo ha seguido el criterio del equivalente funcional respecto de las nociones de “escrito”, “firma” y “original”, pero no respecto de otras nociones jurídicas que en esa Ley se regulan. Por ejemplo, no se ha intentado establecer un equivalente funcional en el artículo 10 de los requisitos actualmente aplicables al archivo de datos (Párrafo 18).⁹

Andrés Gabriel Campoli, lo resume de la siguiente manera: todo medio que permite cubrir funciones idénticas, debe ser tratado a los fines del derecho, como los

⁹ COMISIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL DERECHO MECANTIL INTERNACIONAL, Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico con la Guía para su incorporación al derecho interno 1996 con el nuevo artículo 5 bis aprobado en 1998. https://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/05-89453_S_Ebook.pdf. pp. 21 y 22. Fecha de consulta: 15 enero 2015.

demás utilizados para los mismos fines.¹⁰ En cuanto a la equivalencia funcional, Valentino Cornejo, señala:

Lo importante a la hora de equiparar los efectos jurídicos de un documento contenido en soporte papel a un documento electrónico, es la posibilidad de recuperación del mensaje en el sentido de que su contenido sea accesible posteriormente y reconocido por las partes o por terceras personas, y con esta exigencia se dé cumplimiento al requisito solicitado para los documentos tradicionales de duración en el tiempo. Es importante observar también los requisitos de validez, pues para que un documento electrónico sea equiparable a un documento tradicional y surta los efectos queridos por quien manifiesta su voluntad, es necesario, al igual que el soporte en papel, que las declaraciones no estén viciadas.¹¹

2.2. Principales disposiciones.

La Ley Modelo sobre Comercio Electrónico, que tiene un total de 17 artículos, se integra de la siguiente manera: Primera parte. Comercio electrónico en general. Capítulo I. Disposiciones generales. Artículo 1. Ámbito de aplicación. Artículo 2. Definiciones. Artículo 3. Interpretación. Artículo 4. Modificación mediante acuerdo. Capítulo II. Aplicación de los requisitos jurídicos a los mensajes de datos. Artículo 5. Reconocimiento jurídico de los mensajes de datos. Artículo 5 bis. Incorporación por remisión. Artículo 6. Escrito. Artículo 7. Firma. Artículo 8. Original. Artículo 9. Admisibilidad y fuerza probatoria de los mensajes de datos. Artículo 10. Conservación de los mensajes de datos. Capítulo III. Comunicación de los mensajes de datos. Artículo 11. Formación y validez de los contratos. Artículo 12. Reconocimiento por las partes de los mensajes de datos. Artículo 13. Atribución de los mensajes de datos. Artículo 14. Acuse de recibo. Artículo 15. Tiempo y lugar del envío y la recepción de un mensaje de dato. Segunda parte. Comercio electrónico en materias específicas. Capítulo IV. Transporte de mercancías. Artículo 16. Actos relacionados con los contratos de transporte de mercancías. Artículo 17. Documentos de transporte.

¹⁰ CÁMPOLI, Gabriel Andrés, *La Firma Electrónica en el Régimen Comercial Mexicano*, México, Porrúa, 2004, p. 13.

¹¹ CORNEJO, Valentino, *Los Medios Electrónicos Regulados en México*, México DF, Sista, 2006, p. 45.

Dentro de sus principales disposiciones se encuentran las siguientes:

En cuanto a su ámbito de aplicación, en el artículo 1 se establece que la ley será aplicable a todo tipo de información en forma de mensaje de datos utilizada en el contexto de actividades comerciales; sin embargo, en nota de pie de página correspondiente a esta disposición, se precisa que su ámbito de aplicación se pueda extender más allá de la esfera comercial.

En el artículo 2, se definen cada uno de sus conceptos. En este sentido, se establece: “a) Por “mensaje de datos” se entenderá la información generada, enviada, recibida o archivada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (EDI), el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax; b) Por “intercambio electrónico de datos (EDI)” se entenderá la transmisión electrónica de información de una computadora a otra, estando estructurada la información conforme a alguna norma técnica convenida al efecto; c) Por “iniciador” de un mensaje de datos se entenderá toda persona que, a tenor del mensaje, haya actuado por su cuenta o en cuyo nombre se haya actuado para enviar o generar ese mensaje antes de ser archivado, si éste es el caso, pero que no haya actuado a título de intermediario con respecto a él; d) Por “destinatario” de un mensaje de datos se entenderá la persona designada por el iniciador para recibir el mensaje, pero que no esté actuando a título de intermediario con respecto a él; e) Por “intermediario”, en relación con un determinado mensaje de datos, se entenderá toda persona que, actuando por cuenta de otra, envíe, reciba o archive dicho mensaje o preste algún otro servicio con respecto a él; f) Por “sistema de información” se entenderá todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma mensajes de datos”.

Respecto a sus reglas de interpretación, en el artículo 3 se señala que “1) En la interpretación de la presente Ley habrán de tenerse en cuenta su origen internacional y la necesidad de promover la uniformidad de su aplicación y la observancia de la

buena fe. 2) Las cuestiones relativas a materias que se rijan por la presente Ley y que no estén expresamente resueltas en ella serán dirimidas de conformidad con los principios generales en que ella se inspira.”

Por lo que se refiere a las modificaciones que pueden hacerse respecto de algunas de las disposiciones de la Ley, conforme al principio de autonomía contractual de las partes, en el artículo 4 se establece: “1) Salvo que se disponga otra cosa, en las relaciones entre las partes que generan, envían, reciben, archivan o procesan de alguna otra forma mensajes de datos, las disposiciones del capítulo III podrán ser modificadas mediante acuerdo. 2) Lo dispuesto en el párrafo 1) no afectará a ningún derecho de que gocen las partes para modificar de común acuerdo alguna norma jurídica a la que se haga referencia en el capítulo II.”

El artículo 5, enuncia el principio fundamental de que los mensajes de datos no deben ser objeto de discriminación, es decir, de que esos mensajes deberán ser tratados sin disparidad alguna respecto de los documentos consignados sobre papel, al señalar que: “No se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a la información por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos.”

En el artículo 6 se define la norma básica que todo mensaje de datos debe satisfacer para que pueda considerarse que cumple un requisito legal de que la información conste o sea presentada por escrito. En este sentido se establece:

Artículo 6. Escrito

1) Cuando la ley 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 ulterior consulta.

2) El párrafo 1) será aplicable tanto si el requisito en él previsto está expresado en forma de obligación como si la ley simplemente prevé consecuencias en el caso de que la información no conste por escrito.

3) Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a: [...].

En el artículo 7 se definen las condiciones generales que de cumplirse autenticarían un mensaje de datos para satisfacer el requisito de firma. Al respecto dispone:

Artículo 7. Firma

- 1) Cuando la ley requiera la firma de una persona, ese requisito quedará satisfecho en relación con un mensaje de datos:
 - a) Si se utiliza un método para identificar a esa persona y para indicar que esa persona aprueba la información que figura en el mensaje de datos; y
 - b) Si ese método es tan fiable como sea apropiado para los fines para los que se generó o comunicó el mensaje de datos, a la luz de todas las circunstancias del caso, incluido cualquier acuerdo pertinente.
- 2) El párrafo 1) será aplicable tanto si el requisito en él previsto está expresado en forma de obligación como si la ley simplemente prevé consecuencias en el caso de que no exista una firma.
- 3) Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a: [...]

El artículo 8 enuncia el requisito de forma mínimo para que un mensaje sea aceptable como el equivalente funcional de un original; subraya la importancia de la integridad de la información para su originalidad y fija criterios que deben tenerse en cuenta al evaluar su integridad. Al respecto señala:

Artículo 8. Original

- 1) Cuando la ley requiera que la información sea presentada y conservada en su forma original, ese requisito quedará satisfecho con un mensaje de datos:
 - a) Si existe alguna garantía fidedigna de que se ha conservado la integridad de la información a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva, como mensaje de datos o en alguna otra forma;
 - b) De requerirse que la información sea presentada, si dicha información puede ser mostrada a la persona a la que se deba presentar.
- 2) El párrafo 1) será aplicable tanto si el requisito en él previsto está expresado en forma de obligación como si la ley simplemente prevé consecuencias en el caso de que la información no sea presentada o conservada en su forma original.
- 3) Para los fines del inciso a) del párrafo 1):
 - a) La integridad de la información será evaluada conforme al criterio de que haya permanecido completa e inalterada, salvo la adición de algún endoso o de algún cambio que sea inherente al proceso de su comunicación, archivo o presentación; y
 - b) El grado de fiabilidad requerido será determinado a la luz de los fines para los que se generó la información y de todas las circunstancias del caso.
- 4) Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a: [...].

El artículo 9 establece la admisibilidad de los mensajes de datos como pruebas en actuaciones legales y su fuerza probatoria, en los siguientes términos:

Artículo 9. Admisibilidad y fuerza probatoria de los mensajes de datos

1) En todo trámite legal, no se dará aplicación a regla alguna de la prueba que sea óbice para la admisión como prueba de un mensaje de datos:

- a) Por la sola razón de que se trate de un mensaje de datos; o
- b) Por razón de no haber sido presentado en su forma original, de ser ese mensaje la mejor prueba que quepa razonablemente esperar de la persona que la presenta.

2) Toda información presentada en forma de mensaje de datos gozará de la debida fuerza probatoria. Al valorar la fuerza probatoria de un mensaje de datos se habrá de tener presente la fiabilidad de la forma en la que se haya generado, archivado o comunicado el mensaje, la fiabilidad de la forma en la que se haya conservado la integridad de la información, la forma en la que se identifique a su iniciador y cualquier otro factor pertinente.

Por último, el artículo 10 establece un conjunto de reglas respecto a los requisitos de conservación de la información, en los términos siguientes

Artículo 10. Conservación de los mensajes de datos

1) Cuando la ley requiera que ciertos documentos, registros o informaciones sean conservados, ese requisito quedará satisfecho mediante la conservación de los mensajes de datos, siempre que se cumplan las condiciones siguientes:

- a) Que la información que contengan sea accesible para su ulterior consulta; y
- b) Que el mensaje de datos sea conservado con el formato en que se haya generado, enviado o recibido o con algún formato que sea demostrable que reproduce con exactitud la información generada, enviada o recibida; y
- c) Que se conserve, de haber alguno, todo dato que permita determinar el origen y el destino del mensaje, y la fecha y la hora en que fue enviado o recibido.

2) La obligación de conservar ciertos documentos, registros o informaciones conforme a lo dispuesto en el párrafo 1) no será aplicable a aquellos datos que tengan por única finalidad facilitar el envío o recepción del mensaje.

3) Toda persona podrá recurrir a los servicios de un tercero para observar el requisito mencionado en el párrafo 1), siempre que se cumplan las condiciones enunciadas en los incisos a), b) y c) del párrafo 1).

3. LA LEY MODELO SOBRE FIRMAS ELECTRÓNICAS

En 1996, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, en su 29º período de sesiones, incluyó en su programa las cuestiones

referentes a las firmas numéricas y las entidades certificadoras, solicitándole al Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico, que analizara la conveniencia y viabilidad de preparar un régimen uniforme.

Se le pidió que dicho documento, atendiera entre otras cosas: 1. El fundamento jurídico en que se apoyaban los procesos de certificación, 2. La tecnología emergente de autenticación y certificación digitales, 3. La aplicabilidad del proceso de certificación, 4. La asignación del riesgo y las responsabilidades de los usuarios, proveedores y terceros en el contexto de la utilización de técnicas de certificación, 5. Las cuestiones específicas de la certificación mediante el uso de registros y 6. La incorporación por remisión.

Al siguiente año, en 1997, el Grupo de Trabajo le entregó a la CNUDMI el informe, en el que señalaba que por consenso se coincidió en que era importante y necesario armonizar el derecho en este ámbito. Concluyó que era factible iniciar los trabajos de preparación de un proyecto de régimen uniforme sobre firmas numéricas y entidades certificadoras, y afirmó que en el futuro se debería atender lo relativo a las técnicas alternativas a la criptografía pública, a cuestiones generales de funciones desempeñadas por proveedores de servicios como terceros y a la contratación electrónica.

La Comisión de las Naciones Unidas sobre el Derecho Mercantil Internacional, le encargó al Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico que elaborara un Régimen Uniforme para las Firmas Electrónicas.

En el inicio de los trabajos para elaborar el Régimen Uniforme, al Grupo le costó trabajo lograr un entendimiento común respecto del reto jurídico que implicaba; incluso se comentó que el enfoque que en algún momento tuvo, no reflejaba de manera suficiente las necesidades comerciales de flexibilidad en la utilización de las firmas electrónicas y otras técnicas de autenticación. La discusión se centró en las

técnicas de la firma numérica, ya que en la práctica, y de manera preponderante, la criptografía de la llave pública era muy utilizada en materia de comercio electrónico.

En este contexto, se vio la necesidad de dar cabida a distintos grados de seguridad, efectos jurídicos y grados de responsabilidad respecto de los servicios prestados en función a la firma numérica. Se reconoció la importancia de la existencia de entidades certificadoras, cuya labor se limitase jurídicamente a establecer la certificación de validez transfronteriza, con base a normas mínimas que habrían de respetar estrictamente.

En este sentido, se externó una opinión conexas, que señalaba que para los fines del comercio internacional, casi todas las cuestiones jurídicas sobre el uso de las firmas electrónicas, estaban resueltas en la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico, y que si bien era necesaria la reglamentación respecto de algunos usos de la firma electrónica que rebasaban el ámbito del derecho comercial, el Grupo de Trabajo no debía desempeñar dicha función de reglamentación.

La definición de lo que se pretendía fue aportada por los gobiernos de varios países, quienes en esos momentos estudiaban su legislación en lo relativo a las firmas electrónicas, incluido el establecimiento de infraestructura de clave pública (ICP) y otros proyectos relacionados, y esperaban que la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional les orientara.

El Grupo de Trabajo sobre el Comercio Electrónico, decidió centrarse en la terminología y los aspectos de la infraestructura de clave pública:

Se recordó que si bien la interacción de relaciones entre los tres tipos de partes distintas (a saber, los titulares de las claves, las entidades certificadoras y las partes confiantes) correspondía a un posible modelo de infraestructura de clave pública, otros modelos eran concebibles, por ejemplo, cuando no participara una entidad certificadora independiente. Una de las principales ventajas que podrían obtenerse si se centrara la atención en las cuestiones relativas a las ICP era facilitar la estructuración del Régimen Uniforme (Ley Modelo para las Firmas Electrónicas) mediante la referencia de tres funciones (o papeles) con respecto a los pares claves, a saber, la función del emisor (o suscriptor) de la clave,

la función de certificación y la función de confianza. Se convino en general que esas tres funciones eran comunes a todos los modelos de ICP. Se convino también en que las tres funciones debían abordarse sin perjuicio de que las desempeñasen tres entidades distintas o de que dos de esas funciones las desempeñasen la misma persona (por ejemplo, cuando la entidad certificadora fuese asimismo parte confiante). Además, se estimó en general que al centrar la atención en las funciones típicas de las ICP y no en un determinado modelo, podría facilitarse la elaboración de una norma plenamente neutral respecto de los medios en una etapa ulterior.¹²

En el contexto de este debate, el Grupo, al que tomó un total de cinco períodos de sesiones concluir en un documento final, llegó a ser generalmente conocido como un foro internacional particularmente importante en el intercambio de pareceres acerca de cuestiones jurídicas del comercio electrónico y para la preparación de sus soluciones. Fue en el 2001, en el 34º período de sesiones de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, cuando el Grupo de Trabajo presentó la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas, acompañado de la Guía para su incorporación al derecho interno.

La Ley Modelo fue preparada partiendo del supuesto de que debería derivarse directamente del Artículo 7 de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico y considerarse como una forma de proporcionar información detallada sobre el concepto del “método fiable para identificar” a una persona y “para indicar que esa persona aprueba” la información que figura en el mensaje de datos¹³. A la letra, el Artículo 7 señala:

Artículo 7. Firma

1) Cuando la ley requiera la firma de una persona, ese requisito quedará satisfecho en relación con un mensaje de datos:

a) Si se utiliza un método para identificar a esa persona y para indicar que esa persona aprueba la información que figura en el mensaje de datos; y

b) Si ese método es tan fiable como sea apropiado para los fines para los que se generó o comunicó el mensaje de datos, a la luz de todas las circunstancias del caso, incluido cualquier acuerdo pertinente.

¹² Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas con la Guía para su incorporación al derecho interno, “Historia”, Nueva York, EU, [s.p.i.]. 2000, página 17, párrafo 20.

¹³ Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas con la Guía para su incorporación en el derecho interno 2001. *Principales características de la Ley Modelo*, NY, EU [s.e.]. 2001 p. 3, párrafo 63.

2) El párrafo 1) será aplicable tanto si el requisito en él previsto está expresado en forma de obligación como si la ley simplemente prevé consecuencias en el caso de que no exista una firma.

3) Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a: [...]

Tomando como punto de partida la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico, haciendo lo posible en asegurar la coherencia en contenido y terminología, y reproduciendo sus artículos relativos al ámbito de aplicación, definiciones de mensaje de datos, iniciador, destinatario, interpretación, modificación mediante acuerdo y, obviamente, el de firma, la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas trata de reflejar en particular: 1. El principio de neutralidad respecto de los medios técnicos utilizados. 2. El criterio de no discriminación de todo equivalente funcional de los conceptos y prácticas que tradicionalmente funcionan sobre soporte de papel; y 3. Una amplia confianza en la autonomía de la voluntad contractual de las partes.

Se trata de un marco mínimo normativo en un entorno abierto, y de reglas de derecho supletorio en un entorno cerrado. Es un marco mínimo normativo cuando se trate de una negociación vía electrónica sin acuerdo previo entre las partes, mientras que es de derecho supletorio cuando reglas contractuales y procedimientos previamente estipulados obligan a las partes en su negociación vía electrónica.

Al tener su origen en la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico, la finalidad de este instrumento es ofrecer principios fundamentales que hagan más fácil el empleo de las firmas electrónicas, sin establecer por sí misma todas las reglamentaciones y normas que pudieran necesitarse.

Sobre las técnicas de creación de firmas electrónicas que este instrumento recoge, hay que atender que:

... además de plantear cuestiones de procedimiento que tal vez sea necesario abordar al aplicar reglamentaciones técnicas, puedan plantear ciertas cuestiones jurídicas cuya respuesta no vendrá dada necesariamente en la Ley Modelo (para las Firmas Electrónicas), sino en otros instrumentos jurídicos. Estos instrumentos jurídicos pueden

ser, por ejemplo, la legislación administrativa, contractual, extracontractual, penal y procesal aplicable, a la que no se hace referencia en la Ley Modelo.¹⁴

En este sentido, el párrafo 18 de la Guía para su incorporación al derecho interno 2001, en su apartado de Observaciones Generales, es muy claro respecto del objetivo del Régimen Uniforme: “Permitir o facilitar el empleo de firmas electrónicas y el de conceder igualdad de trato a los usuarios de documentación consignada sobre papel y a los de información consignada en soporte informático, son fundamentales para promover la economía y la eficiencia del comercio internacional”.

En términos prácticos, la Ley Modelo, busca facilitar el empleo de las firmas electrónicas en las operaciones de comercio internacional, atendiendo los aspectos privados de las obligaciones comerciales, sin tratar de resolver todo aquello que vaya surgiendo conforme las firmas electrónicas tengan mayor difusión.

Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas tiene un total de 13 artículos que se integran de la siguiente manera: Artículo 1. Ámbito de aplicación. Artículo 2. Definiciones. Artículo 3. Igualdad de tratamiento de las tecnologías para la firma. Artículo 4. Interpretación. Artículo 5. Modificación mediante acuerdo. Artículo 6. Cumplimiento del requisito de firma. Artículo 7. Cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6. Artículo 8. Proceder del firmante. Artículo 9. Proceder del prestador de servicios de certificación. Artículo 10. Fiabilidad. Artículo 11. Proceder de la parte que confía en el certificado. Artículo 12. Confianza en los certificados. Artículo 13. Reconocimiento de certificados y firmas electrónicas extranjeros.

3.1. Definiciones generales.

Como punto de partida en lo referente a la Firma Electrónica, se encuentran las definiciones establecidas en la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas, mismas que a continuación se señalan.

¹⁴ Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas con la Guía para su incorporación al derecho interno 2001. *Principales características de la Ley Modelo*. NY, EU [s.e.]. 2001 p. 39, párrafo 70.

Firma electrónica: Los datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que puedan ser utilizados para identificar al firmante en relación con el mensaje de datos e indicar que el firmante aprueba la información recogida en el mensaje de datos.

Certificado: Todo mensaje de datos que sea emitido por el certificador de información la intención de comprobar la identidad de una persona o entidad en cuyo poder obre un determinado juego de claves (o dispositivo de firma).

Mensaje de Datos: Información generada, enviada, recibida o archivada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (EDI), el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax.

Firmante: La persona que posee los datos de creación de la firma y que actúa en nombre propio o de la persona a la que representa.

Prestador de servicios de certificación: La persona que expide certificados y puede prestar otros servicios relacionados con las firmas electrónicas.

Parte que confía: La persona que pueda actuar sobre la base de un certificado o de una firma electrónica.

3.2. Definición de firma electrónica y su clasificación

La Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas, en su Artículo 2, establece la siguiente definición de Firma Electrónica:

Firma electrónica: Los datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos, o adjuntados, o lógicamente asociados al mismo que puedan ser utilizados para identificar al firmante en relación con el mensaje de datos e indicar que el firmante aprueba la información contenida en el mensaje de datos.

En los trabajos de preparación de la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas, como lo señala la Guía para su Incorporación al Derecho Interno de la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, examinó no solo la variedad de técnicas de firmas electrónicas que ya se encontraban en operación, sino también aquellas que todavía se estaban desarrollando, determinándose que todas ellas tenían en común el proporcionar el equivalente funcional de las firmas manuscritas y de otros tipos de mecanismos de autenticación empleados en soporte de papel, como por ejemplo los sellos y timbres.

Dichas técnicas se clasificaron en firmas numéricas y otras firmas electrónicas, siendo las primeras las basadas en la criptografía de la clave pública, y las segundas que se basarían, por dar algunos ejemplos, en el uso de medios biométricos con base en las firmas manuscritas, el uso de números de identificación personal (NIP), versiones digitalizadas de firmas manuscritas, la selección de un signo afirmativo en la pantalla electrónica mediante el mouse, entre otras.

La Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional adoptó la decisión de centrarse en cuestiones y terminología relativas a las Infraestructuras de Clave Pública (ICP).¹⁵

3.3. Firmas numéricas basadas en infraestructura de clave pública y entidades de certificación.

La premisa sobre la que se centra la firma electrónica es la siguiente: detallar un método fiable para identificar a una persona y para indicar que esa persona aprueba la información que figura en el mensaje de datos, haciendo que este sea inaccesible para todos, excepto de una o algunas personas seleccionadas, y determinar que estas personas seleccionadas han establecido su reconocimiento y/o compromiso sobre el contenido de dicho documento electrónico.

Dicha premisa se sustenta en el concepto de Confidencialidad, que se refiere a la selección de la accesibilidad e inaccesibilidad, y al de Autenticidad, que es sobre la capacidad de determinar el reconocimiento y/o compromiso del o de los destinatarios de un documento electrónico respecto del mismo.

En un documento tradicional, o sea en papel, la firma autógrafa resuelve el problema de la autenticación, ya que el reconocimiento del contenido de dicho

¹⁵ Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas con la Guía para su incorporación al derecho interno 2001. III. Observaciones generales sobre las firmas electrónicas. NY, EU [s.e.]. 2001 p. 24, párrafo 32.

documento se establece con la manifestación de la voluntad externada con puño y letra sobre el documento.

Ahora bien, se puede tener la seguridad de que una persona escribió determinado documento porque se le vio haciéndolo, pero sin firma autógrafa, no se puede probar que existe un vínculo entre el contenido del documento y la voluntad de la persona. Si se puede probar a terceros, señala Sergio Mendívil, en su documento “El ABC de los Documentos Electrónicamente Seguros”, que efectivamente el documento es auténtico entonces se dice que el documento es no-repudiable; si un documento es no-repudiable es auténtico, pero no viceversa.

Una característica básica de un documento auténtico es su integridad. En un documento tradicional como un contrato o un cheque, si se aprecian modificaciones o tachones el documento es prácticamente invalidado. En un documento electrónico en donde por errores de transmisión o fallas en el medio de almacenaje o intencionadamente se modifica el contenido original del documento entonces el documento pierde su integridad y por tanto su autenticidad. Si un documento es auténtico entonces es íntegro, pero no viceversa.¹⁶

La criptografía, que es la rama de las matemáticas aplicadas que se ocupa de transformar mensajes en forma aparentemente ininteligibles y devolverlos a su forma original¹⁷, resuelve estos problemas con técnicas denominadas de “encriptación”, cuando se trata de confidencialidad, y de “desencriptación”, cuando es de autenticidad. Las firmas numéricas se crean y verifican utilizando la criptografía. Sergio Mendívil, señala que la criptografía es el uso de problemas de difícil solución a aplicaciones específicas.

Las firmas numéricas utilizan lo que se denomina “criptografía de clave pública”, que con frecuencia se basa en el empleo de funciones algorítmicas para generar dos “claves” o llaves independientes, pero matemáticamente relacionadas entre sí por

¹⁶ MENDIVIL, Sergio, *El ABC de los Documentos Electrónicos Seguros*, México. Seguridata. 1999. p. 1.

¹⁷ Ley Modelo de la CNUDMI sobre firmas electrónicas con la Guía para su incorporación al derecho interno 2001. III. Observaciones generales sobre las firmas electrónicas. NY, EU [s.e.]. 2001 p. 25, párrafo 36.

haberse generado en conjunto; como por ejemplo, grandes números producidos utilizando una serie de fórmulas matemáticas aplicadas a números primos.¹⁸

Es precisamente la relación matemática existente entre las dos llaves, que son producidas siempre en parejas por la criptografía, haciéndolas por lo tanto complementarias, lo que sustenta esta técnica de firma electrónica.

Su procedimiento de aplicación como firma electrónica es muy sencillo: mediante un programa de cómputo ex profeso, una persona genera un par de llaves, ese sujeto, quien es el firmante, utilizará la Llave Privada para crear la firma numérica, mientras que de ordinario la Llave Pública será conocida por más personas. El procedimiento de firmado consiste en que mediante un programa de cómputo, un sujeto alimenta un documento a firmar con su Llave Privada (que sólo él conoce). El programa produce como resultado un mensaje digital denominado firma digital, juntos, el documento y la firma, constituyen el documento firmado.¹⁹

Una vez que el destinatario ha recibido el documento firmado, accederá al mismo la Llave Pública, y de ser correlativas ambas llaves, quedará de manifiesto que efectivamente el documento fue originado por el firmante. Es a lo que se le llama Proceso de Autenticación, que a través del programa de cómputo por el que fue alimentado el documento firmado y la Llave Pública del supuesto firmante, el programa indica si es auténtico o no es auténtico.

Si parte del documento o la parte de la firma es modificado, aunque sea ligeramente, entonces, el procedimiento de autenticación indicará que el documento no es auténtico. Si una Llave Pública autentica un documento firmado, entonces quiere decir que el documento fue firmado con la correspondiente Llave Privada.²⁰

¹⁸ *Ibidem*, p. 26, párrafo 36.

¹⁹ MENDIVIL, Sergio. El ABC de los Documentos Electrónicos Seguros, México. Seguridata. 1999. p. 4.

²⁰ *Ibidem*, p. 5.

Tanto para crear como para verificar una firma electrónica, además de la creación de pares de llaves, se utiliza otro proceso fundamental, generalmente conocido con el nombre de “Función Control”. La Guía para la Incorporación al Derecho Interno de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas, establece que Función Control es un proceso matemático, basado en un algoritmo que crea una representación numérica o forma comprimida del mensaje, a menudo conocida con el nombre de “compendio de mensaje” o “huella digital” del mensaje, en forma de un “valor control” o “resultado control” de una longitud estándar que suele ser mucho menor que la del mensaje, pero que es no obstante única con respecto al mismo.

Todo cambio en el mensaje produce invariablemente un resultado control diferente cuando se utiliza la misma función control. En el caso de una función control segura, a veces denominada “función control unidireccional”, es virtualmente imposible deducir el mensaje original aun cuando se conozca su valor control. Por tanto las funciones control hacen posible que el programa de creación de firmas numéricas funcione con cantidades más pequeñas y predecibles de datos, proporcionando no obstante una consistente correlación testimonial con respecto al contenido original del mensaje, y dando garantías efectivas de que el mensaje no ha sido modificado desde que se firmó en forma numérica.²¹

Hay que destacar lo que señala el autor de “El ABC de los Documentos Electrónicos Seguros”, que no es posible hacer irrefutable el que un individuo firmó un documento, sino que lo irrefutable de que el individuo es el responsable de que el documento hubiese sido firmado con su Llave Privada. Para cada autenticación se necesita una Llave Pública, por lo tanto si un sujeto recibe 10 documentos enviados por igual número de individuos, necesitará las respectivas 10 Llaves Públicas de cada una de esas personas para poder autenticar el origen de dicha información. Con algunos ceros más, se estaría hablando de la necesidad de tener n número de Llaves Públicas para poder autenticar igual número de documentos.

²¹ Ley Modelo de la CNUDMI sobre firmas electrónicas con la Guía para su incorporación al derecho interno 2001. III. Observaciones generales sobre las firmas electrónicas. NY, EU [s.e.]. 2001 p. 27, párrafo 40.

Una Llave Pública y una Llave Privada no son más que un par números, lo imprescindible es vincular en forma fiable a una persona o entidad determinada a ese par de claves.²²

El nivel de confianza requerido puede existir entre partes que confíen unas en otras, que se hayan tratado durante algún tiempo, que se comuniquen mediante sistemas cerrados, que operen dentro de un grupo cerrado, o que puedan regir sus operaciones en base a un contrato, por ejemplo, en un acuerdo de asociación comercial. En una transacción en la que participen sólo dos partes, cada una puede sencillamente comunicar (por un canal relativamente seguro, como un servicio de mensajería o el teléfono, que conlleva el reconocimiento de voz) la clave pública del par de claves que se utilizará. Ahora bien, este nivel de confianza puede no existir entre partes que no realicen transacciones con frecuencia, que se comuniquen a través de sistemas abiertos (por ejemplo, Internet), que no formen parte de un grupo cerrado o que no tengan acuerdos de asociación comercial u otros acuerdos que rijan sus relaciones.²³

Luego entonces se hace obligatoria la necesidad de que un tercero, al que se le conoce como “Entidad Certificadora”, para que vincule a un firmante identificado con una Llave Pública determinada. La vinculación se establece emitiendo un certificado, que según la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas, Artículo 2, se define como todo mensaje de datos y otro registro que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de la firma.

Se trata de un registro electrónico que indica que la Llave Pública junto con el nombre del suscriptor del certificado como “sujeto” del certificado, y puede confirmar que el firmante potencial que figura en el certificado posee la Llave Privada correspondiente. El objetivo de una Infraestructura de Clave Pública (ICP) es certificar que la clave pública del usuario corresponde de hecho a la clave privada del mismo usuario, y que en este proceso se han utilizado buenas técnicas de codificación.

Para poder ofrecer el grado de confianza descrito más arriba, una ICP puede ofrecer diversos servicios, incluidos los siguientes: a) gestión de las claves criptográficas utilizadas para las firmas numéricas; b) certificación de que una clave pública corresponde a una clave privada; c) provisión de claves de usuarios finales; d) publicación de una guía segura de certificados o claves públicas; e) administración de contraseñas personales (por ejemplo, tarjetas inteligentes) que permitan identificar al usuario con información de identificación personal singular o que permitan generar y

²² *Ibidem*, p. 29, párrafo 40.

²³ *Ibidem*, p. 29, párrafo 46.

almacenar claves privadas individuales; f) comprobación de la identificación de los usuarios finales y prestación de servicios a éstos; g) prestación de servicios de marcado cronológico; y h) gestión de las claves de codificación utilizadas con fines de confidencialidad en los casos en que esté autorizado el empleo de esa técnica.²⁴

La función principal del certificado es vincular una Llave Pública con un titular determinado.²⁵

Pero hay que señalar que un certificado puede no ser fiable de origen, o serlo cuando se emite y perder dicha condición posteriormente, por lo que la entidad certificadora puede invalidar de forma permanente el certificado, revocándolo, o interrumpir temporalmente su período de validez, situación a la que inmediatamente debe ser seguida de la notificación de este hecho a quienes soliciten información o se tenga conocimiento que podrían estar interactuando con una firma numérica cuyo certificado carezca de fiabilidad.

La decisión de que las entidades certificadoras sean públicas o privadas, que independientemente de una y otras ambas deberán obtener una autorización, es cuestión de la determinación que en este sentido establezca cada país, pero en cualquiera de los dos casos, lo substancial es la relación entre entidades certificadoras, porque por lo regular existen más de una.

La Guía para la incorporación de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas (2001) al derecho interno, en su párrafo 49, establece que en unos cuantos países, esas entidades certificadoras están siendo organizadas en forma jerárquica en lo que suele denominarse una Infraestructura de Clave Pública (ICP), y que otras soluciones pueden ser, por ejemplo, los certificados emitidos por terceros que confían en la firma.

Atendiendo a los modelos considerados en ciertos países para el establecimiento de una posible ICP, se presentan tres niveles jerárquicos en los que

²⁴ Ley Modelo de la CNUDMI sobre firmas electrónicas con la Guía para su incorporación al derecho interno 2001. I. Introducción a la Ley Modelo. NY, EU [s.e.]. 2001 p. 30, párrafo 50.

²⁵ *Ibidem*, p. 32, párrafo 53.

se basa. La primera, en la que una “entidad certificadora única” que certificaría la tecnología y las prácticas a todas las partes autorizadas a emitir certificados o pares de claves criptográficas en relación con el empleo de dichos pares de claves, y llevaría un registro de las entidades de certificación subordinadas. La segunda, en la que una “entidad certificadora principal” tuviera bajo su autoridad a diversas entidades de certificación, las cuales certificarían que la clave pública del usuario corresponden en realidad a la clave privada del mismo usuario (es decir que no ha sido alterada). Y la tercera, en la que “autoridades de certificación” tuvieran bajo su control “entidades locales de registro”, las cuales reciban de los usuarios peticiones de pares de claves criptográficas o de certificados relativos al empleo de esos pares de claves, y que exijan pruebas de identidad a los posibles usuarios y las verifiquen. Que los notarios puedan actuar como entidades locales de registro o que le presten apoyo a dichas entidades, se prevé en algunos países.

Por atender diversas cuestiones tanto de orden público como técnico, el establecimiento de la ICP no se presta a una armonización a nivel internacional, por lo que La Guía para la incorporación de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas (2001) al derecho interno, en su párrafo 52, señala que es preferible dejarlo al arbitrio de cada Estado.

A este respecto, quizá sea necesario que cada Estado contemple el establecimiento de una ICP adopte decisiones, por ejemplo, respecto de: a) la forma y el número de niveles de entidades que se incluirán en una ICP; b) si sólo las entidades certificadores pertenecientes a la ICP podrán emitir pares de claves criptográficas o si éstos podrían ser emitidos también por los propios usuarios; c) si las entidades certificadoras de la validez de los pares de claves criptográficas debe ser entidades públicas o si también las entidades privadas podrían actuar como entidades certificadoras, d) si el proceso de autorizar a una entidad determinada para actuar como entidad certificadora debería adoptar la forma de autorización expresa, o “licencia”, por parte del Estado, o si se deberían utilizar otros métodos para controlar la calidad de las operaciones de las entidades certificadoras permitiendo que éstas actúen sin una autorización específico; e) el grado en el que el empleo de la criptografía se debe autorizar para fines de confidencialidad; y f) si las autoridades gubernamentales deben poder tener acceso a la información codificada mediante un mecanismo de “custodia de claves” o de otro tipo. La Ley Modelo no aborda estas cuestiones.²⁶

²⁶ Ley Modelo de la CNUDMI sobre firmas electrónicas con la Guía para su incorporación al derecho interno 2001. III. Observaciones generales sobre las firmas electrónicas. NY, EU [s.e.]. 2001 p. 31, párrafo 51.

Para determinar el grado de fiabilidad de una entidad certificadora, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, en la preparación de la Ley Modelo, se tomaron en cuenta los siguientes factores:

a) Independencia (es decir, ausencia de un interés financiero o de otro tipo en las transacciones subyacentes). b) Recursos y capacidad financieros para sumir la responsabilidad por el riesgo de pérdida. c) Experiencia en tecnologías de clave pública y familiaridad con procedimientos de seguridad apropiados. d) Longevidad (las entidades certificadoras pueden tener que presentar pruebas de certificaciones o claves de codificación muchos años después de que se hayan concluido las operaciones subyacentes, por ejemplo con motivo de un juicio o de una reivindicación. e) Aprobación del equipo y los programas informáticos. f) Mantenimiento de un registro de auditoría y realización de auditorías por una entidad independiente. g) Existencia de un plan para casos de emergencia (por ejemplo, “programas de recuperación en casos de desastre” o depósitos de claves). h) Selección y gestión del personal. i) Disposiciones para proteger sus propia clave privada. j) Seguridad interna. k) Disposiciones para suspender las operaciones, incluida la notificación a los usuarios. l) Garantías y representaciones (otorgadas o excluidas). m) Limitación de la responsabilidad. n). Seguros. o) Capacidad para intercambiar datos con otras entidades certificadoras, y p) Procedimientos de revocación (en caso de que la clave criptográfica se haya perdido o haya quedado en entredicho).

La Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas, respecto del proceder del prestador de servicios de certificación²⁷, establece en primer término la regla fundamental de que la entidad certificadora debe atenerse a las declaraciones que haga respecto de sus normas y prácticas, actuando con toda diligencia razonable para que estas declaraciones sean exactas y cabales. Es decir, ser coherente con las prácticas y normas auto establecidas asegurándose que éstas sean completas y precisas.

²⁷ Artículo 9.

Y en segundo término, el prestador de los servicios de certificación debe proporcionar medios de acceso razonablemente fáciles, que le permitan a la parte que confía en el certificado determinar, mediante éste, la identidad de quien presta el servicio, la seguridad de que el firmante amparado por el certificado tenía bajo su control exclusivo los datos de creación de la misma al momento de extenderlo, y que los datos de creación de la firma eran válidos en la fecha de expedición del certificado.

También se establecen algunos elementos que deben estar disponibles o accesibles para la misma parte que confía en la firma, cuando sea de interés para un determinado certificado. La determinación de las responsabilidades por incumplimiento del prestador de servicios de certificación de los requisitos, serán determinadas por la legislación del país.

Por último el prestador de servicios de certificación debe de utilizar sistemas, procedimientos y recursos con un grado de fiabilidad²⁸, atendiendo a algunos aspectos establecidos, como los recursos humanos y financieros, incluida la existencia de activos, la calidad de los sistemas de equipo y programas informáticos, los procedimientos para la tramitación del certificado y las solicitudes de certificados y la conservación de registros, la disponibilidad de información para los firmantes nombrados en el certificado y para las partes que confíen en éste y la periodicidad y el alcance de la auditoría realizada por un órgano independiente, entre otros.

En cuanto al reconocimiento de certificados extranjeros y de firmas electrónicas extranjeras²⁹, la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas, establece una norma general de no discriminación, teniendo como fin el principio básico de que el lugar de origen no debe, en sí mismo, ser un factor que determine si debe reconocerse que los certificados o las firmas electrónicas extranjeros pueden tener eficacia jurídica y en qué medida pueden tenerla. La fiabilidad técnica de un certificado o una firma

²⁸ Artículo 10.

²⁹ Artículo 12.

electrónica es la que determina su eficacia jurídica, o en qué medida puede tenerla, nunca el lugar donde fue expedido.

El principio del grado de fiabilidad substancialmente equivalente establece un criterio general para que los certificados tengan un reconocimiento transfronterizo, con el objetivo de que los prestadores de servicios de certificación eviten la carga ilógica de tener que obtener licencias en muchas jurisdicciones.

Su forma de aplicación es comparando los requisitos de fiabilidad de los certificados extranjeros con los del estado promulgante, de conformidad con la Ley Modelo, teniendo como punto de partida un parámetro de equivalencia técnica. La naturaleza del sistema de certificación de la jurisdicción de origen del certificado o la firma, no debe ser tomada en cuenta.

Los requisitos de cada una de las jurisdicciones pueden ser notoriamente diferentes, pero como lo establece la Guía para la Incorporación al Derecho Interno de la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas, el requisito de la equivalencia no significa que el grado de fiabilidad de un certificado extranjero deba ser exactamente idéntico al de un certificado nacional.

Dependiendo del fin para el que los clientes pretendan utilizar los certificados, será su grado de fiabilidad, respecto del cual tanto éstos como las firmas electrónicas tendrán diferentes efectos jurídicos, ya sea al interior del país en cuestión o más allá de las fronteras. Por ello el principio del grado de fiabilidad substancialmente equivalente, se debe aplicar entre certificados funcionalmente comparables. Al igual que para los certificados, el principio del grado de fiabilidad substancialmente equivalente se aplica para las firmas electrónicas.

En lo que respecta a “las normas internacionales reconocidas”, éstas deben ser consideradas en función a que son diferentes las consecuencias de evaluar la equivalencia de los certificados extranjeros y evaluar la fiabilidad de un prestador

de servicios de certificación conforme a los artículos 9 y 10. Se trata de un concepto amplio que abarca tanto las normas internacionales técnicas y comerciales, como las normas y reglas adoptadas por órganos gubernamentales o intergubernamentales. Pueden ser, como lo establece la Guía para la Incorporación al Derecho Interno de la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas, declaraciones de prácticas técnicas, jurídicas o comerciales aceptadas, desarrolladas por el sector público o privado (o por ambos), que tengan carácter normativo o interpretativo, generalmente aceptadas para su aplicación internacional. Esas reglas pueden adoptar la forma de requisitos, recomendaciones, directrices, códigos de conducta o declaraciones de prácticas óptimas o de normas.

Por último, reconoce la libertad contractual de las partes de convenir los tipos de firmas electrónicas o certificados que ellas decidan, sin que esas firmas o esos certificados se sometan al criterio de la equivalencia sustancial.

3.4. Cumplimiento del requisito de la firma, proceder del firmante y de la parte que confía.

El artículo 6 de la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas, establece que, cuando la ley exija la firma de una persona, ese requisito quedará cumplido en relación con un mensaje de datos, si se utiliza una firma electrónica que, a la luz de todas las circunstancias del caso, incluido cualquier acuerdo aplicable, sea fiable y resulte igualmente apropiada para los fines con los cuales se generó o comunicó ese mensaje.

La firma electrónica se considerará fiable, si: a) Los datos de creación de la firma, en el contexto en que son utilizados, corresponden exclusivamente al firmante; b) Los datos de creación de la firma estaban, en el momento de la firma, bajo el control exclusivo del firmante; c) Es posible detectar cualquier alteración de la firma

electrónica hecha después del momento de la firma; d) Es posible detectar cualquier alteración de esa información hecha después del momento de la firma.

Respecto de la fiabilidad técnica, la Ley Modelo establece un mecanismo mediante el cual las firmas electrónicas que reúnan criterios objetivos de fiabilidad técnica puedan beneficiarse de una pronta determinación de su eficacia jurídica.

La Guía para la incorporación al derecho interno de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas³⁰, dice en este sentido lo siguiente:

Partiendo de los flexibles criterios que figuran en el apartado b) del párrafo l) del artículo 7 de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico, los artículos 6 y 7 de la nueva Ley Modelo establecen un mecanismo mediante el cual las firmas electrónicas que reúnan criterios objetivos de fiabilidad técnica puedan beneficiarse de una pronta determinación de su eficacia jurídica. Según el momento en que se tiene la certeza de que una firma electrónica se reconoce como equivalente funcional de una firma manuscrita, la Ley Modelo establece dos regímenes distintos. El primero y más amplio de los regímenes es el que se describe en el artículo 7 de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre el Comercio Electrónico que reconoce cualquier método que pueda emplearse para cumplir el requisito jurídico de una firma manuscrita. La eficacia jurídica de dicho método como equivalente a una firma manuscrita depende de la demostración de su fiabilidad con respecto a alguien que constate los hechos. El segundo y más limitado de los regímenes es el que se crea en la nueva Ley Modelo. Consiste en métodos de firma electrónica que pueden ser reconocidos por una entidad pública, una entidad privada acreditada o por las mismas partes, conforme a los criterios de fiabilidad técnica establecidos en la Ley Modelo. La ventaja de este reconocimiento es que aporta seguridad a los usuarios de dichas técnicas de creación de firmas electrónicas antes de que empleen realmente la técnica de creación de la firma electrónica.

El Estado promulgante es quien establece o reconoce la entidad que certifica la calidad y/o valida el uso de la firma electrónica³¹, facultándolo para especificar cuáles tecnologías cumplen con los requisitos de fiabilidad del artículo 6.

La certeza y la previsibilidad de las técnicas de firma electrónica son indispensables para facilitar el desarrollo del comercio electrónico. Se reconoce la libertad de las partes de convenir las técnicas que utilizarán, independientemente de si cumplen o no con los requisitos de fiabilidad.

³⁰ ³⁰ Ley Modelo de la CNUDMI sobre firmas electrónicas con la Guía para su incorporación al derecho interno 2001 . III. Observaciones generales sobre las firmas electrónicas NY, EU [s.e.]. 200, p. 36.

³¹ Artículo 7.

Cuando el artículo 7, en su párrafo 3, habla de normas o criterios, se refiere en un sentido amplio que abarca desde las prácticas industriales hasta los usos comerciales, debiéndose destacar que al señalar el término “normas reconocidas”, el país debe determinar que se entiende por “reconocimiento” y a través de quien se obtiene.

Respecto del Proceder el Firmante³², éste tiene la obligación de actuar con diligencia razonable para evitar la utilización no autorizada de datos de creación de una firma, así como el esfuerzo razonable para notificar a quien pudiese confiar en la firma en caso de que hubiese quedado en entredicho. El firmante incurrirá en responsabilidad, de acuerdo a la determinación interna del país.

En cuanto a la vigencia del certificado, su ciclo vital del certificado va desde la creación del mismo hasta su revocación o expiración, sin establecer un período de vigencia, pues éste deberá ser determinado por el derecho interno de cada país.

Respecto al proceder de la parte que confía en el certificado³³, la parte que confía en él será responsable de las consecuencias jurídicas por no verificar la fiabilidad de la firma electrónica y cuando habiéndose refrendado por un certificado, no verifique su validez, suspensión o revocación, o no tome en cuenta cualquier limitación.

La disposición refleja la idea de que la parte que se proponga confiar en una firma electrónica debe tener presente la cuestión de si tal confianza es razonable habida cuenta de las circunstancias y hasta qué punto es razonable.

En la Ley Modelo no se define el concepto de “parte que confía en la firma”. Conforme a la práctica seguida en la industria, ese concepto pretende abarcar a cualquier parte que confíe en una firma electrónica. Por lo tanto, según las circunstancias, la “parte que confía en la firma” puede ser cualquier persona, independientemente de si tiene una relación contractual con el firmante o con el prestador de servicios de certificación. Cabe incluso la posibilidad de que el prestador de servicios de certificación o el propio firmante pase a ser

³² Artículo 8.

³³ Artículo 11.

una “parte que confía en una firma”. Sin embargo, ese concepto amplio de “parte que confía en una firma” no debe implicar que el suscriptor de un certificado esté obligado a verificar la validez del certificado que obtenga del prestador de servicios de certificación.³⁴

Respecto de la “parte que confía”, dependiendo de la técnica en cuestión, los prestadores de servicios de certificación, los prestadores de servicios de revocación de certificados y otras personas interesadas, también pueden ser incluidos en esa categoría.

Sobre el incumplimiento de estos requisitos, la Guía para la Incorporación al Derecho Interno de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas, establece que dichas consecuencias se rigen por el derecho del país que la adopta como base. Así bien, la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas, atendiendo al espíritu que le dio origen, tiene como objeto sentar las bases legales para que los gobiernos de los países la tomen como base para sustentar su normatividad jurídica.

³⁴ Ley Modelo de la CNUDMI sobre firmas electrónicas con la Guía para su incorporación al derecho interno 2001. *III. Observaciones generales sobre las firmas electrónicas* NY, EU [s.e.]. 2001 p. 74.

CAPÍTULO II. REGULACIÓN DE LOS DOCUMENTOS DIGITALES EN EL DERECHO FEDERAL COMÚN.

1. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

Las disposiciones en materia de medios electrónicos se incorporaron al Código Civil Federal, al Código de Comercio y al Código Federal de Procedimientos Civiles, mediante las reformas que fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de mayo del 2000, las cuales se originaron dentro del contexto del comercio electrónico y conforme a los lineamientos establecidos en la Ley Modelo de la CNUDMI sobre el Comercio Electrónico.

En el Dictamen de las Comisiones Unidas de Justicia y de Comercio de la Cámara de Diputados, al referirse a las exposiciones de motivos de las Iniciativas que dieron lugar a las citadas reformas, se consigna lo siguiente:

CONSIDERANDO

Que la Exposición de Motivos de las iniciativas antes descritas hacen referencia a la revolución tecnológica que implica importantes avances en la electrónica que han transformando la forma en que las sociedades mercantiles trabajan, aprenden y se comunican entre sí. Que el comercio electrónico es un elemento que permitirá al sector productivo de nuestro país aprovechar la revolución informática actual pues representa una poderosa estrategia para impulsar la competitividad y eficiencia de las empresas mexicanas de todos tamaños. Que actualmente no existe un ordenamiento legal que regule las transacciones electrónicas y que otorgue seguridad y certeza jurídica a quienes las realizan. Que es clara la necesidad de regular de manera específica lo que es la interacción a distancia, o aquella en que las partes no están físicamente presentes, la cual se ha convertido en una parte indispensable de las relaciones interpersonales, de manera que gran parte de lo que hacemos hoy en día. Que el sistema jurídico mexicano debe incluir las menciones necesarias para aprovechar los avances logrados no sólo en el ámbito comercial, sino también en otros campos. Que es necesario dar valor probatorio al uso de medios electrónicos en los procesos administrativos y judiciales, sin que quede al arbitrio del juez considerar su validez probatoria en caso de controversia, debido a una ausencia de regulación expresa. Que la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico, fue aprobada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional en su 29° período de sesiones después de examinar las observaciones de los gobiernos y de las organizaciones interesadas. Que esta Ley ha sido aplicada exitosamente en diversos países y ciudades del mundo entero, ayudando a estos a fortalecer la legislación que rige el uso de métodos de comunicación y almacenamiento de información

sustitutivos a los que utilizan papel. Que la adopción de los principios de la ley modelo de la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, facilitaría el uso del comercio electrónico entre México y los distintos países del orbe. Que tomando los principios de la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico no contravienen nuestra legislación nacional y por el contrario contribuyen a la uniformidad de la legislación interna de los Estados sobre la materia. Que las disposiciones incluidas en la Ley Modelo enuncian los rasgos mínimos esenciales que deben regir a lo que se conoce como comercio electrónico. Que la finalidad de la Ley Modelo es la de ofrecer al legislador nacional un conjunto de reglas aceptables en el ámbito internacional que le permitan eliminar algunos de esos obstáculos jurídicos con miras a crear un marco jurídico que permita un desarrollo más seguro de las vías electrónicas de negociación designadas por el nombre de "comercio electrónico". Que la ausencia de un régimen general del comercio electrónico puede resultar en la incertidumbre para el sano y seguro desarrollo del comercio. ...³⁵

El propósito de las reformas efectuadas al Código Civil Federal, al Código de Comercio y al Código Federal de Procedimientos Civiles, como puede advertirse, fue establecer en nuestro sistema jurídico, el marco legal que otorgara validez a las transacciones realizadas por medios electrónicos, tomando como base para tales efectos la Ley Modelo de la de la CNUDMI sobre el Comercio Electrónico.

2. SU REGULACIÓN JURÍDICA

Respecto de la legislación sustantiva, el Decreto del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos estableció en primer lugar renombrarlo como Código Civil Federal, reformar los artículos 1, 1803, 1805 y 1811 y adicionarle el artículo 1834 bis.

Los aspectos sobre los cuales se sustenta dicha reforma son: el consentimiento y la forma. El perfeccionamiento del contrato es uno de los principales problemas que se habían planteado en la utilización del comercio electrónico. Al darse el consentimiento, a través de la oferta manifestada por el oferente y la aceptación por parte del receptor, ya existe contrato, por lo que la determinación del momento en

³⁵ Dictamen publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, año III, número 500, miércoles 26 de abril de 2000.
<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?IdOrd=641&IdRef=53&IdProc=2>. Fecha de consulta: 7 de enero de 2015.

que las partes han manifestado su voluntad de obligarse, es la cuestión que se pretende resolver con toda claridad.

Las reformas al Código Civil Federal establecen los siguientes puntos: 1. Se considera expreso el consentimiento que se otorgue a través de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología³⁶. 2. Se considera entre presentes las ofertas realizadas a través de medios electrónicos, son similares a las realizadas por teléfono³⁷. En este sentido, establece de forma expresa que las relaciones que surjan en el comercio electrónico se realizan entre presentes.

En cuanto a la forma, se establecen dos cuestiones: 1. Que la formalidad exigida en la ley de que los contratos se otorguen de forma escrita, se cumplirá en lo que respecta a medios electrónicos siempre y cuando la información generada o comunicada a través de estos medios sea atribuible a personas obligadas y sean accesibles para su ulterior consulta; y 2. Que en los casos que la ley establezca como requisito que un acto jurídico deba constar en documento otorgado ante fedatario público, las partes podrán generar y comunicar la información que contenga los términos exactos en que han decidido obligarse al fedatario y éste deberá hacer constar en el mismo instrumento los elementos a través de los cuales se atribuye dicha información a la persona obligada y conservar bajo su resguardo una versión íntegra de la misma para su ulterior consulta³⁸.

³⁶ Artículo 1803. El consentimiento puede ser expreso o tácito, para ello se estará a lo siguiente: I. Será expreso cuando la voluntad se manifiesta verbalmente, por escrito, por medios electrónicos, ópticos o por cualquier otra tecnología, o por signos inequívocos.

³⁷ Artículo 1805. Cuando la oferta se haga a una persona presente, sin fijación de plazo para aceptarla, el autor de la oferta queda desligado si la aceptación no se hace inmediatamente. La misma regla se aplicará a la oferta hecha por teléfono o a través de cualquier otro medio electrónico, óptico o de cualquier otra tecnología que permita la expresión de la oferta y la aceptación de ésta en forma inmediata.

³⁸ Artículo 1834 bis.- Los supuestos previstos por el artículo anterior se tendrán por cumplidos mediante la utilización de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, siempre que la información generada o comunicada en forma íntegra, a través de dichos medios sea atribuible a las personas obligadas y accesible para su ulterior consulta. En los casos en que la ley establezca como requisito que un acto jurídico deba otorgarse en instrumento ante fedatario público, éste y las partes obligadas podrán generar, enviar, recibir, archivar o comunicar la información que contenga los términos exactos en que las partes han decidido obligarse, mediante la utilización de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en cuyo caso el fedatario público, deberá hacer constar en el propio instrumento los elementos a través de los cuales se atribuye dicha información a las partes y conservar bajo su resguardo una versión íntegra de la misma para su ulterior consulta, otorgando dicho instrumento de conformidad con la legislación aplicable que lo rige.

En lo que respecta a la reforma al Código Federal de Procedimientos Civiles, se adiciona el artículo 210 A, teniendo como objetivo el dotar de fuerza probatoria a la información generada o comunicada a través de medios electrónicos, al reconocerlos como documentos privados³⁹.

La reforma al Código de Comercio incluye una modificación en cuanto a la denominación del Libro Segundo del Código de Comercio y una reforma al artículo 80, así como un título dedicado exclusivamente al Comercio Electrónico, modificando los artículos 89 al 94.

La Licenciada Patricia Hernández Esparza⁴⁰, destaca como los puntos más sobresalientes los siguientes:

1. Se reconocen expresamente los medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología como medios para la realización de actos de comercio (artículo 80).

2. Se resuelve el problema relativo a la confiabilidad de la información emitida por medios electrónicos, con base en la utilización de claves, contraseñas y demás sistemas de seguridad para identificar al emisor de dicha información (artículo 90-I).

3. Entre comerciantes, el consentimiento se entiende perfeccionado cuando se recibe la información. La reforma establece dos supuestos en esa materia: a. La aceptación se entiende recibida, en el momento en que ingrese al sistema, en los casos en que el destinatario haya designado un sistema de información para la recepción. b. Cuando el destinatario no haya designado un sistema para la recepción de la aceptación, ésta se considera recibida hasta el momento en que tal destinatario obtenga esa información (artículos 80 y 91).

³⁹ Artículo 210-A. Se reconoce como prueba la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología. Para valorar la fuerza probatoria de la información a que se refiere el párrafo anterior, se estimará primordialmente la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser accesible para su ulterior consulta.

⁴⁰ HERNÁNDEZ ESPARZA Patricia, *Comercio Electrónico. Principios Jurídicos y Marco Fiscal*. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A. C. Dofiscal Editores, 2001.

En cuanto a la forma, al igual que en el Código Civil Federal, se establecen dos cuestiones: 1. Que cuando la Ley exija la forma escrita para los contratos y la firma de los documentos relativos, esos supuestos se tendrán por cumplidos tratándose de mensaje de datos siempre que éste sea atribuible a las personas obligadas y accesible para su ulterior consulta. 2. Que en los casos en que la ley establezca como requisito que un acto jurídico deba otorgarse en instrumento ante fedatario público, éste y las partes obligadas podrán, a través de mensajes de datos, expresar los términos exactos en que las partes han decidido obligarse, en cuyo caso el fedatario público, deberá hacer constar en el propio instrumento los elementos a través de los cuales se atribuyen dichos mensajes a las partes y conservar bajo su resguardo una versión íntegra de los mismos para su ulterior consulta, otorgando dicho instrumento de conformidad con la legislación aplicable que lo rige (artículo 93).

Respecto de la obligación de los comerciantes de conservar por diez años la información en la que se consignan los contratos, convenios o compromisos que dan nacimiento a derechos y obligaciones, la reforma al Código de Comercio hace extensiva dicha obligación a la información generada, comunicada por medios electrónicos, ópticos o cualquier tecnología⁴¹.

Por lo que hace a su reconocimiento como medio de prueba y forma de valorar su fuerza probatoria, se establece: 1. Que son admisibles como medios de prueba todos aquellos elementos que puedan producir convicción en el ánimo del juzgador acerca de los hechos controvertidos o dudosos y en consecuencia serán tomadas como pruebas las declaraciones de las partes, terceros, peritos, documentos públicos o privados, inspección judicial, fotografías, facsímiles, cintas

⁴¹ Artículo 49.- Los comerciantes están obligados a conservar por un plazo mínimo de diez años los originales de aquellas cartas, telegramas, mensajes de datos o cualesquiera otros documentos en que se consignan contratos, convenios o compromisos que den nacimiento a derechos y obligaciones. Para efectos de la conservación o presentación de originales, en el caso de mensajes de datos, se requerirá que la información se haya mantenido íntegra e inalterada a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva y sea accesible para su ulterior consulta. La Secretaría de Comercio y Fomento Industrial emitirá la Norma Oficial Mexicana que establezca los requisitos que deberán observarse para la conservación de mensajes de datos.

cinematográficas, de videos, de sonido, mensajes de datos, reconstrucciones de hechos y en general cualquier otra similar u objeto que sirva para averiguar la verdad⁴². 2. Para valorar la fuerza probatoria de dichos mensajes, se estimará primordialmente la fiabilidad del método en que haya sido generada, archivada, comunicada o conservada⁴³.

El legislador mexicano, al realizar las reformas a los ordenamientos antes mencionados, según lo señalan Soyla H. León Tovar, Hugo González García y Oscar Vázquez del Mercado Blanco, no reguló los aspectos relacionados con las firmas electrónicas, pues se esperaban los lineamientos de la propia CNUDMI sobre Firmas Electrónicas, ya que no había consenso respecto de la firma electrónica.⁴⁴

3. LAS FIRMAS ELECTRÓNICAS

El 29 de agosto del 2003, exactamente tres años y tres meses después de la primera reforma al Código de Comercio en materia medios electrónicos, se publicó la reforma que aborda a profundidad la materia de firmas electrónicas, para lo cual se adicionó al Título Segundo relativo al comercio electrónico, un Capítulo I denominado de los mensajes de datos que se integró con el artículo 89, con los artículos 90 al 94 que fueron reformados y con los artículos 89-bis, 90-bis, 91-bis, 93-bis, que fueron adicionados; con un Capítulo II, correspondiente a las Firmas, que comprende los artículos 96 al 99; con un Capítulo III, denominado de los prestadores de servicios de certificación, que comprende los artículos 100 al 113 y, con un Capítulo IV, relativo al Reconocimiento de certificados y Firmas electrónicas extranjeras, que contiene el artículo 114.

⁴² Código de Comercio. Artículo 1205.

⁴³ *Ibidem*. Artículo 1298-A.

⁴⁴ LEON TOVAR Soyla, H, GONZÁLEZ GARCÍA Hugo, y VÁSQUEZ Oscar, *Firma Electrónica Avanzada. Estudio teórico, práctico y técnico*. Oxford University Press. México, S.A. de C.V. noviembre de 2005, p. 52.

Tanto en la exposición de motivos de la Iniciativa, como en los dictámenes aprobados por el Congreso de la Unión, que dieron origen a esta reforma, expresan que para su elaboración se adoptó básicamente la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas. En la exposición de motivos de la Iniciativa, se señala al respecto lo siguiente:

Las organizaciones internacionales han desarrollado un esfuerzo significativo en este sentido, pues pensar que un país solo resuelva su problema es algo impensable en el mundo global de hoy, tanto la Unión Europea como la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, UNCITRAL, han producido una directiva en el primer caso y una ley modelo en el segundo que se ofrecen al mundo como una buena directriz a seguir. ...” “La elaboración de la legislación sobre la firma electrónica es decisiva para regular operaciones que ya se están dando en la práctica, y para instrumentar mecanismos indispensables ya ordenados por las leyes, el comercio electrónico, las facturas, la norma oficial de conservación, el padrón de proveedores del gobierno federal, el negocio y la red de comunicaciones, etcétera. En México no podrá ser una realidad, si no damos este importante paso. Para esta legislación sugerimos los siguientes lineamientos. Primero. Adoptar básicamente la ley modelo de UNCITRAL, ya que reúne las experiencias y los estudios de todos los países del mundo.⁴⁵

En el Dictamen de las Comisiones de Comercio y Fomento Industrial y de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, relativo a la citada Iniciativa, se establece en el apartado de considerandos:

Tercero. Que para la elaboración de esta iniciativa se tomaron las siguientes consideraciones: a) Adoptar básicamente la ley modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI), ya que reúne las experiencias y los estudios de todos los países del mundo, al amparo de la referida Comisión de la Organización de las Naciones Unidas (ONU)..⁴⁶

De igual manera el Dictamen de las Comisiones de Comercio y Fomento Industrial; y de Estudios Legislativos, Primera, de la Cámara de Senadores, relativo a la Minuta con proyecto de Decreto de la reforma en cuestión, en su apartado

⁴⁵ Iniciativa presentada por el Diputado Diego Alonso Hinojosa Aguerrevere, publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados. Año 2002. Número 21. Martes 15 de mayo.

<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?IdOrd=467&IdRef=31&IdProc=1>
Fecha de consulta: 12 de enero de 2015.

⁴⁶ Publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Senadores. Número 93. Año 2003. Martes 8 de Abril.
<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?IdOrd=467&IdRef=31&IdProc=2>
Fecha de Consulta: 12 de enero de 2015.

denominado “Análisis de la Minuta”, reitera lo establecido por los Diputados, al señalar lo siguiente:

2. En su considerando tercero expresa que para la elaboración de la iniciativa se tomaron en cuenta las siguientes consideraciones: a) Adoptar básicamente la ley modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL), ya que reúne las experiencias y los estudios de todos los países del mundo, al amparo de la referida Comisión de la Organización de las Naciones Unidas (ONU).⁴⁷

En este sentido, las reformas y adiciones efectuadas al Código de Comercio en materia de firma electrónica, se desarrollan conforme a los principios y criterios establecidos en la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas y la de Comercio Electrónico de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional.

3.1. Principios y definiciones.

En el Capítulo I del Título Segundo, del Código de Comercio, denominado de los mensajes de datos, se establecen:

1. Los principios de neutralidad tecnológica, autonomía de la voluntad, compatibilidad internacional y equivalencia funcional del Mensaje de Datos en relación con la información documentada en medios no electrónicos y de la Firma Electrónica en relación con la firma autógrafa (artículo 89, párrafo segundo).

2. Se definen, al igual que en la ley modelo todos los conceptos que deben tomarse en cuenta, cuando en los actos de comercio y formulación de los mismos, se empleen medios electrónicos, ópticos o de cualquier tecnología (artículo 89, párrafo tercero), siendo estos los siguientes:

⁴⁷ Publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Senadores. Número 93. Año 2003. Martes 8 de Abril. <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?IdOrd=467&IdRef=31&IdProc=2>
Fecha de Consulta: 12 de enero de 2015.

Certificado: Todo Mensaje de Datos u otro registro que confirme el vínculo entre un Firmante y los datos de creación de Firma Electrónica.

Datos de Creación de Firma Electrónica: Son los datos únicos, como códigos o claves criptográficas privadas, que el Firmante genera de manera secreta y utiliza para crear su Firma Electrónica, a fin de lograr el vínculo entre dicha Firma Electrónica y el Firmante.

Destinatario: La persona designada por el Emisor para recibir el Mensaje de Datos, pero que no esté actuando a título de Intermediario con respecto a dicho Mensaje.

Digitalización: Migración de documentos impresos a mensaje de datos, de acuerdo con lo dispuesto en la norma oficial mexicana sobre digitalización y conservación de mensajes de datos que para tal efecto emita la Secretaría.

Emisor: Toda persona que, al tenor del Mensaje de Datos, haya actuado a nombre propio o en cuyo nombre se haya enviado o generado ese mensaje antes de ser archivado, si éste es el caso, pero que no haya actuado a título de Intermediario.

Firma Electrónica: Los datos en forma electrónica consignados en un Mensaje de Datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo por cualquier tecnología, que son utilizados para identificar al Firmante en relación con el Mensaje de Datos e indicar que el Firmante aprueba la información contenida en el Mensaje de Datos, y que produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en juicio.

Firma Electrónica Avanzada o Fiable: Aquella Firma Electrónica que cumpla con los requisitos contemplados en las fracciones I a IV del artículo 97.

En aquellas disposiciones que se refieran a Firma Digital, se considerará a ésta como una especie de la Firma Electrónica.

Firmante: La persona que posee los datos de la creación de la firma y que actúa en nombre propio o de la persona a la que representa.

Intermediario: En relación con un determinado Mensaje de Datos, se entenderá toda persona que, actuando por cuenta de otra, envíe, reciba o archive dicho Mensaje o preste algún otro servicio con respecto a él.

Mensaje de Datos: La información generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología.

Parte que Confía: La persona que, siendo o no el Destinatario, actúa sobre la base de un Certificado o de una Firma Electrónica.

Prestador de Servicios de Certificación: La persona o institución pública que preste servicios relacionados con firmas electrónicas, expide los certificados o presta servicios relacionados como la conservación de mensajes de datos, el sellado digital de tiempo y la digitalización de documentos impresos, en los términos que se establezca en la norma oficial mexicana sobre digitalización y conservación de mensajes de datos que para tal efecto emita la Secretaría.

Secretaría: Se entenderá la Secretaría de Economía.

Sello Digital de Tiempo: El registro que prueba que un dato existía antes de la fecha y hora de emisión del citado Sello, en los términos que se establezca en la norma oficial mexicana sobre digitalización y conservación de mensajes de datos que para tal efecto emita la Secretaría.

Sistema de Información: Se entenderá todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma Mensajes de Datos.

Titular del Certificado: Se entenderá a la persona a cuyo favor fue expedido el Certificado.

3.2. Tipos de firmas electrónicas.

Atendiendo al principio de neutralidad en cuanto a las técnicas utilizadas para la creación de una firma electrónica, se establece en su artículo 96, que no se privará, excluirá, ni restringirá de efecto jurídico a cualquier método para crear dicha firma.

En este sentido, se acepta la utilización de cualquier método de creación de firmas electrónicas, siendo entre otros las firmas numéricas basadas en la criptografía de clave pública, la utilización de números de identificación personal (NIP), la utilización de contraseñas para autenticar mensajes a través de una tarjeta inteligente u otro dispositivo en poder del firmante y versiones digitalizadas de firmas manuscritas; sin embargo, al igual que la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas, el Código de Comercio se centra en la utilización de firmas numéricas basadas en técnicas de criptografía de clave pública, que requiere la participación de un tercero (órgano certificador) que emita un certificado que permita confirmar el vínculo entre un firmante y los datos de creación de la firma.

Por lo anterior, en el artículo 89 se alude a dos tipos de firmas, en los siguientes términos:

Artículo 89. ...

Firma Electrónica: Los datos en forma electrónica consignados en un Mensaje de Datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo por cualquier tecnología, que son utilizados para identificar al Firmante en relación con el Mensaje de Datos e indicar que el Firmante aprueba la información contenida en el Mensaje de Datos, y que produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en juicio.

Firma Electrónica Avanzada o Fiable: Aquella Firma Electrónica que cumpla con los requisitos contemplados en las fracciones I a IV del artículo 97.

De acuerdo con el artículo 97 del ordenamiento que se comenta, los requisitos que debe cumplir una firma electrónica para ser considerada como avanzada o fiable, son los siguientes

Artículo 97. ...

La Firma Electrónica se considerará Avanzada o Fiable si cumple por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Los Datos de Creación de la Firma, en el contexto en que son utilizados, corresponden exclusivamente al Firmante;
- II. Los Datos de Creación de la Firma estaban, en el momento de la firma, bajo el control exclusivo del Firmante;
- III. Es posible detectar cualquier alteración de la Firma Electrónica hecha después del momento de la firma, y
- IV. Respecto a la integridad de la información de un Mensaje de Datos, es posible detectar cualquier alteración de ésta hecha después del momento de la firma.

3.3. Reconocimiento y efectos jurídicos de un mensaje de datos con firma electrónica y su reconocimiento como medio de prueba.

Conforme al artículo 89 del Código de Comercio, una firma electrónica consignada en un mensaje de datos, produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en juicio.

Por su parte, el artículo 89 bis, señala que no se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a cualquier tipo de información por la sola razón de que esté contenida en un Mensaje de Datos. Por tanto, dichos mensajes podrán ser utilizados como medio probatorio en cualquier diligencia ante autoridad legalmente reconocida, y surtirán los mismos efectos jurídicos que la documentación impresa, siempre y cuando los mensajes de datos se ajusten a las disposiciones del Código y a los lineamientos normativos correspondientes.

3.4. Prestadores de servicios de certificación

En el capítulo tercero, relativo a los Prestadores de servicios de certificación, se establece que podrán prestar dichos servicios, previa acreditación ante la Secretaría de Economía, los notarios y corredores públicos, las personas morales de carácter privado y las instituciones públicas, conforme a las leyes que le sean aplicables⁴⁸.

Conforme lo establece el artículo 95 bis 6, del Código de Comercio, la Secretaría de Economía tiene la facultad de expedir y revocar las acreditaciones de los prestadores de servicios de certificación, así como la de verificar en cualquier tiempo el adecuado desarrollo de las operaciones que realicen cuando presten ese servicio. Por su parte, en el artículo 105, se establece que la mencionada Secretaría coordinará y actuará como autoridad certificadora de los prestadores de servicios de certificación.

Los requisitos que deben cumplir los prestadores de servicios de certificación para realizar esa función, así como las obligaciones y responsabilidades que asumen, son las mismas que se mencionan en el Capítulo I, del presente trabajo, al igual que las obligaciones del firmante y de la parte que confía en el certificado.

Finalmente, respecto a la validez de los certificados, requisitos, período de vigencia y revocación, en el Código de Comercio, se establece lo siguiente: Los certificados para ser considerados válidos deberán contener la indicación de que se expiden como tales; el código de identificación único del certificado; la identificación del prestador de servicios de certificación que lo expide, razón social, su nombre de dominio de internet, dirección de correo electrónico, en su caso, y los datos de acreditación ante la Secretaría de Economía; el nombre del titular del certificado; el periodo de vigencia del certificado; la fecha y hora de la emisión, suspensión, y renovación del certificado; el alcance de las responsabilidades que asume el Prestador de Servicios de Certificación, y la referencia de la tecnología empleada para la creación de la firma electrónica⁴⁹.

⁴⁸ Código de Comercio. Artículo 100.

⁴⁹ Código de Comercio. Artículo 108.

El periodo de vigencia del certificado, no podrá ser superior a dos años, previéndose que antes de que concluya el periodo de vigencia del certificado podrá el firmante renovarlo ante el Prestador de Servicios de Certificación⁵⁰.

Un certificado dejará de surtir efectos, cuando haya expirado el periodo de vigencia del certificado, por revocación del Prestador de Servicios de Certificación, a solicitud del firmante o por la persona física o moral representada por éste o por un tercero autorizado; por pérdida o inutilización por daños del dispositivo en el que se contenga dicho certificado; por haberse comprobado que al momento de su expedición, el certificado no cumplió con los requisitos establecidos en la ley, situación que no afectará los derechos de terceros de buena fe, y por resolución judicial o de autoridad competente que lo ordene⁵¹.

⁵⁰ Código de Comercio. Artículo 109, fracción I.

⁵¹ Código de Comercio. Artículo 109, fracciones I a V.

CAPÍTULO III. REGULACIÓN DE LOS DOCUMENTOS DIGITALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

Las disposiciones en materia de medios electrónicos, fueron incorporadas al Código Fiscal de la Federación, mediante las reformas al citado ordenamiento, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004.

En la exposición de motivos de la iniciativa de la ley que propuso las anteriores reformas se señaló, en la parte relativa, lo siguiente:

A) Código Fiscal de la Federación

La evolución tecnológica permite el envío de documentos por medios electrónicos, lo cual además de ser común y seguro, ahorra costos y tiempo para los contribuyentes. Actualmente, el Servicio de Administración Tributaria cuenta con la tecnología y capacidad suficientes para incorporarse a los mecanismos modernos de recepción de documentos por la vía electrónica.⁵²

En el dictamen formulado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, se manifestó en torno a la citada iniciativa, lo siguiente:

... esta Dictaminadora considera adecuado que se incorporen al ámbito fiscal, las nuevas tecnologías electrónicas para una mejor administración tributaria, que están siendo adoptadas en todo el mundo para realizar operaciones de carácter empresarial y para agilizar las comunicaciones, con un ahorro considerable de recursos económicos, materiales y de tiempo, evolución que es acorde con las medidas que respecto de la utilización de documentos digitales, se han venido instrumentado en diversas disposiciones legales de nuestro sistema jurídico, como son las reformas que en materia de medios electrónicos se realizaron en el año 2000 a diversos ordenamientos, entre otros, al Código Civil Federal, al Código Federal de Procedimientos Civiles, al Código de Comercio y más recientemente con las reformas que en materia de firma electrónica y de prestadores de servicios de certificación se realizaron en este último ordenamiento y que en el pasado mes de noviembre fueron

⁵² Publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, Año IV, número 723, jueves 5 de abril de 2001.
<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?IdOrd=445&IdRef=45&IdProc=1>
Fecha de consulta: 3 de febrero de 2015.

aprobadas por el Pleno de la H. Cámara de Diputados, las cuales fueron enviadas para sus efectos constitucionales al Senado de la República.

Sin embargo, debe mencionarse que tomando en cuenta las diversas observaciones que se formularon durante el estudio de la Iniciativa, es necesario establecer mecanismos que permitan a los contribuyentes tener seguridad jurídica en el empleo de estos medios electrónicos en la presentación de declaraciones, pagos, avisos, expedición de comprobantes fiscales, entre otros, por lo que esta Dictaminadora considera conveniente adicionar un Capítulo específico de medios electrónicos en donde se regule lo relativo a la utilización de documentos digitales para efectos fiscales; al uso de la firma electrónica avanzada en sustitución de la firma autógrafa y sus efectos jurídicos; el mecanismo que permita verificar la inalterabilidad del contenido de los documentos digitales y la autoría de los mismos; las facultades del Servicio de Administración Tributaria para actuar como órgano certificador de firmas electrónicas, así como los servicios que debe prestar y los requisitos que deben cumplir los certificados que emita. Esto último, sin dejar de considerar que los servicios mencionados también podrán proporcionarse por prestadores de servicios de certificación autorizados para tal efecto, en los términos que establezca el derecho federal común, siempre que cumplan con los requisitos que se establecen en el citado Capítulo.⁵³

Por su parte, en el Dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudio Legislativos de la Cámara de Senadores relativo a la Minuta con proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, procedente de la Cámara de Diputados, se dice respecto de las reformas de que se trata lo siguiente:

Un aspecto importante que contiene la minuta lo conforman todas aquellas disposiciones orientadas a facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, como lo son el uso de medios electrónicos para presentar declaraciones, avisos, solicitudes e informes, lo cual ahorrará tiempo y recursos en beneficio de los contribuyentes y del propio fisco.⁵⁴

En los citados antecedentes, se destaca la importancia de incorporar la utilización de los medios electrónicos al ámbito tributario, partiendo que en nuestro sistema jurídico ya se han venido incorporando en diversos ordenamientos legales,

⁵³ Publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, año V, número 1152, sábado 14 de diciembre de 2002. <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?IdOrd=445&IdRef=45&IdProc=2>
Fecha de consulta: 3 de febrero de 2015.

⁵⁴ Publicado en el Diario de los Debates de la Cámara de Senadores Legislatura: LIX, Año: I, Periodo: Primer Periodo Ordinario, Diario: 36, Fecha: 11 de diciembre de 2003. <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?IdOrd=445&IdRef=45&IdProc=5>
Fecha de consulta: 3 de febrero de 2015.

como son el Código Civil Federal, el Código Federal de Procedimientos Civiles y el Código de Comercio, destacando por su importancia, las reformas que en materia de firma electrónica avanzada se efectuaron a este último ordenamiento y que conforme a las particularidades de la materia tributaria, se incorporan al Código Fiscal de la Federación. Cabe apuntar que las reformas al Código Fiscal de la Federación, se realizaron también conforme al marco jurídico establecido en las Leyes Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional.

2. REGULACIÓN JURÍDICA.

La reforma al Código Fiscal de la Federación de 5 de enero de 2004, adiciona al Título I, un Capítulo Segundo denominado “De los medios electrónicos”, que comprenden los artículos 17-C al 17-J, en donde se regulan los aspectos jurídicos relativos a los documentos digitales y a la firma electrónica.

El concepto de documento digital que se utiliza en este ordenamiento, equivale al de mensaje de datos que se utiliza tanto en las Leyes Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, como en el Código de Comercio, pues en el párrafo cuarto del artículo 17-D, lo define en los siguientes términos: “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.”

2.1. Ámbito de aplicación y supletoriedad del derecho federal común.

Las disposiciones que establece el Código Fiscal de la Federación en materia de medios electrónicos se aplican en todo el ámbito tributario, salvo tratándose de contribuciones administradas por organismos fiscales autónomos, para cuya aplicación se requiere que las leyes que regulan dichas contribuciones así lo establezcan. El artículo 17-C, dispone lo siguiente:

Artículo 17-C. Tratándose de contribuciones administradas por organismos fiscales autónomos, las disposiciones de este Código en materia de medios electrónicos sólo serán aplicables cuando así lo establezca la ley de la materia.

Siendo esto así, fuera de la limitante establecida en la disposición de referencia, las disposiciones relativas a los medios electrónicos que establece el Código Fiscal de la Federación se aplican a toda la materia fiscal.

El Código Fiscal de la Federación, establece la aplicación supletoria del derecho federal común, a falta de norma fiscal expresa, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal. El artículo 5o. de dicho ordenamiento así lo establece al señalar en lo conducente lo siguiente:

... A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza del derecho fiscal.

Dado lo previsto en esta disposición, en el Código Fiscal de la Federación no se recogen todos los aspectos que se regulan en el Código Civil Federal y en el Código de Comercio en materia de medios electrónicos y firmas electrónicas.

2.2. Los documentos digitales con firma electrónica avanzada.

En la Guía para la incorporación al derecho interno de la Ley Modelo de la CNUDMI para las Firmas Electrónicas, como se mencionó en el Capítulo I del presente trabajo, se señala que los países deberían adoptar una presunción al fijar directamente un vínculo entre ciertas características técnicas y el efecto jurídico de una firma. En la citada Guía, se dice al respecto lo siguiente:

76. Partiendo de los flexibles criterios que figuran en el apartado b) del párrafo l) del artículo 7 de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico, los artículos 6 y 7 de la nueva Ley Modelo establecen un mecanismo mediante el cual las firmas electrónicas que reúnan criterios objetivos de fiabilidad técnica puedan beneficiarse de una pronta determinación de su eficacia jurídica. Según el momento en que se tiene la certeza de que una firma electrónica se reconoce como equivalente funcional de una firma manuscrita, la

Ley Modelo establece dos regímenes distintos. El primero y más amplio de los regímenes es el que se describe en el artículo 7 de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre el Comercio Electrónico que reconoce cualquier método que pueda emplearse para cumplir el requisito jurídico de una firma manuscrita. La eficacia jurídica de dicho método como equivalente a una firma manuscrita depende de la demostración de su fiabilidad con respecto a alguien que constate los hechos. El segundo y más limitado de los regímenes es el que se crea en la nueva Ley Modelo. Consiste en métodos de firma electrónica que pueden ser reconocidos por una entidad pública, una entidad privada acreditada o por las mismas partes, conforme a los criterios de fiabilidad técnica establecidos en la Ley Modelo. La ventaja de este reconocimiento es que aporta seguridad a los usuarios de dichas técnicas de creación de firmas electrónicas antes de que empleen realmente la técnica de creación de la firma electrónica.

Atendiendo a dicha recomendación en el tercer párrafo del artículo 17-D, del Código Fiscal de la Federación, se 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.

En cuanto a la forma de verificar la integridad y autoría de un documento digital con firma electrónica avanzada, en el artículo 17-I del mencionado ordenamiento, se señala que la integridad y autoría de un documento digital con firma electrónica avanzada será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor. Cabe apuntar que el proceso de comprobar la integridad y la autoría por remisión al documento digital original y una clave pública dada, se detalló en el Capítulo I del presente trabajo.

Por otra parte, en la Guía para la incorporación al derecho interno de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre firmas electrónicas se prevé la posibilidad de que las personas morales cuenten con firma electrónica avanzada. Al respecto, señala lo siguiente⁵⁵:

⁵⁵ Párrafos 102 y 103, p. 51.

102. La analogía con las firmas manuscritas puede no siempre ser adecuada para aprovechar las posibilidades que ofrece la tecnología moderna.

En un entorno basado en papel, por ejemplo las personas jurídicas no pueden ser estrictamente hablando firmantes de los documentos redactados en su nombre, porque sólo las personas físicas pueden producir firmas manuscritas auténticas. Pero cabe concebir que las firmas electrónicas sean atribuibles a sociedades u otras personas jurídicas (incluidas las autoridades gubernamentales y otras de carácter público), y puedan darse situaciones en que la identidad de la persona que genera realmente la firma, cuando se requiere un acto humano, no sea importante a los efectos para los que se creó la firma.

103. Sin embargo, conforme a la Ley Modelo la noción de “firmante”, no puede separarse de la persona o entidad que genera realmente la firma electrónica, dado que varias obligaciones concretas del firmante conforme a la Ley Modelo están lógicamente vinculadas con el control efectivo de los datos de creación de la firma. No obstante, para cubrir las situaciones en que el firmante actuaría en representación de otra persona, se ha conservado en la definición de “firmante” la frase “o en nombre de la persona a que representa”. La medida en que una persona pueda quedar obligada por una firma electrónica “en nombre propio” es un asunto que debe decidirse de acuerdo con la ley que rige, según corresponda, la relación jurídica entre el firmante y la persona en cuyo nombre se genera la firma electrónica, por una parte, y por otra, la parte que confía en ella. Esa materia, así como otras pertenecientes a la operación subyacente, incluidas cuestiones de mandato y otras relativas a quien es responsable en último término del incumplimiento por el signatario de sus obligaciones conforme al artículo 8 (si el firmante o la persona por él representada) queda fuera del ámbito de la Ley Modelo.

De lo que se señala en la Guía para la incorporación al derecho interno de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre firmas electrónicas, en un entorno electrónico, se puede concebir que las firmas electrónicas sean atribuibles a personas morales, incluidas las personas morales oficiales.

Atendiendo a estas consideraciones, en el artículo 19-A del Código Fiscal de la Federación se establece que las personas morales para presentar documentos digitales podrán optar por utilizar su firma electrónica avanzada o bien hacerlo con la firma electrónica avanzada de su representante legal. En el primer caso, el titular del certificado será la persona moral.

En cuanto a los documentos digitales presentados con firma electrónica avanzada de la persona moral, se establece una presunción *juris et de jure*, en el

sentido de que se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en el que se presentaron los documentos digitales.

2.3. Acuse de recibo con sello digital.

En un entorno de documentos en papel, el acuse de recibo con sello de la dependencia que recibe el documento, constituye la forma en que un contribuyente puede acreditar que cumplió en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales; en un entorno electrónico, ese acuse debe sustituirse por un acuse de recibo con sello digital de la dependencia que recibe un documento digital.

Siendo esto así, en el artículo 17-E del Código Fiscal de la Federación se establece que, 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.

Para efectos de verificar la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital, se señala que el Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios para que los contribuyentes puedan realizar la verificación correspondiente.

2.4. Reconocimiento de un documento digital como medio de prueba y su valoración.

Tanto en el Código Fiscal de la Federación, como en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se reconocen los documentos digitales como medio de prueba, remitiendo para su valoración a lo dispuesto en el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles. En este sentido, establecen:

Código Fiscal de la Federación

Artículo 130. En el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración, se estará a lo dispuesto por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles.

...

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

Artículo 46.-La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

I. Harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

...

Cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración se estará a lo dispuesto por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles.

2.5. Prestadores de servicios de certificación.

En el Código Fiscal de la Federación, se contemplan como prestadores de servicios de certificación: al Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas físicas, de personas morales y de los sellos digitales previstos para los comprobantes fiscales digitales.⁵⁶ También se prevé que el Servicio de Administración Tributaria aceptará los certificados de firma electrónica avanzada que emita la Secretaría de la Función Pública, de conformidad con las facultades que le confieran las leyes para los servidores públicos, así como los emitidos por los prestadores de servicios de certificación que estén autorizados para ello en los términos del derecho federal común⁵⁷.

En cuanto a los servicios de certificación que puede prestar el Servicio de Administración Tributaria, se encuentran, entre otros, el poner a disposición de los firmantes los dispositivos de generación de los datos de creación y de verificación de firmas electrónicas avanzadas o sellos digitales, e informar, antes de la emisión de un certificado a la persona que solicite sus servicios, de las condiciones precisas para la utilización del certificado y de sus limitaciones de uso⁵⁸. También se contempla que el Servicio de Administración Tributaria, podrá autorizar a las personas que cumplan con los requisitos que se establezcan en reglas de carácter general, para que presten servicios vinculados con la certificación de firmas electrónicas.⁵⁹

Respecto de las obligaciones de los titulares de los certificados, en el Código Fiscal de la Federación se establece que deberán actuar con diligencia y establecer

⁵⁶ Artículo 17-D, segundo párrafo.

⁵⁷ Artículo 17-D, décimo párrafo.

⁵⁸ Artículo 17-F, fracciones I a V.

⁵⁹ Artículo 17-F, fracción VI.

los medios razonables para evitar la utilización no autorizada de los datos de creación de la firma⁶⁰.

Por lo que hace a los requisitos que deben de cumplir los certificados, su periodo de vigencia, y las reglas para su revocación, el Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria para ser considerados válidos, deberán contener la mención de que se expiden como tales y si se trata de certificados de sellos digitales, se deberán especificar las limitantes que tengan para su uso, el código de identificación único del certificado, el nombre del titular del certificado y su clave del registro federal de contribuyentes, el período de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación, la mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado y la clave pública del titular del certificado.⁶¹ Que los certificados tendrán una vigencia máxima de cuatro años⁶², contados a partir de la fecha en que se hayan expedido. Antes de que concluya el período de vigencia de un certificado, su titular podrá solicitar uno nuevo⁶³.

Que los certificados quedarán sin efectos cuando transcurra el plazo de vigencia del certificado, se pierda o inutilice por daños, el medio electrónico en el que se contengan los certificados, se compruebe que al momento de su expedición, el certificado no cumplió los requisitos legales, caso en el cual no se afectarán derechos de terceros de buena fe, lo solicite el firmante, lo ordene una resolución judicial o administrativa, fallezca la persona física titular del certificado⁶⁴, y que el Servicio de Administración Tributaria podrá cancelar sus propios certificados de

⁶⁰ Artículo 17-J.

⁶¹ Artículo 17-G.

⁶² Inicialmente la vigencia de los certificados era de dos años, con las reformas al Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 12 de diciembre de 2011, aumentó a cuatro años.

⁶³ Artículo 17-D, décimo párrafo.

⁶⁴ Artículo 17-H.

sellos o firmas digitales, cuando se pierda o inutilice por daños, el medio electrónico en el que se contengan los certificados y cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de firma electrónica avanzada del Servicio de Administración Tributaria⁶⁵.

Ahora bien, con las citadas disposiciones, se establecieron las bases jurídicas para utilizar los documentos digitales en el ámbito tributario.

Lo anterior, considerando que la tributación no podía mantenerse al margen de los cambios tecnológicos, habida cuenta de que algunos contribuyentes ya utilizaban herramientas tecnológicas en sus operaciones ordinarias, y que la administración tributaria por necesidades propias de su modernización, requería optimizar sus mecanismos de control y gestión de los tributos, para lo cual tenía que utilizar las nuevas tecnologías de la información y de las comunicaciones.

Por último, cabe apuntar que 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 el 9 de diciembre de 2013, se incorporaron nuevos supuestos por los que el Servicio de Administración Tributaria, puede dejar sin efectos los certificados de sello digital que amparan los comprobantes fiscales digitales que emita, siendo estos los siguientes:

Las autoridades fiscales: a) Detecten que los contribuyentes, en un mismo ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, previo requerimiento de la autoridad para su cumplimiento. b) Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca. c) En el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado;

⁶⁵ Artículo 17-H, segundo párrafo.

éste desaparezca durante el procedimiento, o bien se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas. d) Aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado.

Asimismo, se establece que los contribuyentes a quienes se les haya dejado sin efectos el certificado de sello digital podrán llevar a cabo el procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga, a fin de obtener un nuevo certificado. La autoridad fiscal deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento en un plazo máximo de tres días, contado a partir del día siguiente a aquel en que se reciba la solicitud correspondiente.⁶⁶

3. EL DENOMINADO BUZÓN TRIBUTARIO

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 el 9 de diciembre de 2013, se adicionó un artículo 17-K, donde se incorpora al Título I, Capítulo Segundo “De los medios electrónicos”, una figura denominada “Buzón tributario”. En dicha disposición se establece que las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual: I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido. II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o

⁶⁶ CFF. Artículo 17-H, fracción X.

darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

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

Mediante el Decreto publicado el 30 de noviembre de 2016, se adicionó al ordenamiento en comento un 17-L para establecer que el Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar el uso del buzón tributario cuando las autoridades de la administración pública federal, estatal o municipal tengan el consentimiento de los particulares o, estos últimos acuerden entre si su utilización.

CAPÍTULO IV. USOS O APLICACIONES DE LOS DOCUMENTOS DIGITALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO

En el Código Fiscal de la Federación, se establecen las diversas formas en que se utilizan los documentos digitales con firma electrónica avanzada en el ámbito tributario, siendo estas las siguientes:

1. PROMOCIONES

El artículo 18 del Código Fiscal de la Federación establece que las promociones deberán presentarse en documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Inicialmente esta disposición establecía que las promociones debían enviarse por los medios electrónicos que señalara el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a las direcciones electrónicas que al efecto aprobara dicho órgano.

Mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el 9 de diciembre de 2013, se reformó lo citada disposición, para establecer que las promociones deben enviarse a través del buzón tributario.

Cuando deban acompañarse a las promociones, documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no se encuentren digitalizados, la disposición de referencia, establece que las promociones deberán presentarse en documento impreso firmado autógrafamente. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada cuando se acompañen a un documento digital.

Los requisitos que deben cumplir las promociones que se presenten en documentos digitales, además de señalar el nombre, la denominación o razón social,

el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, la clave que le correspondió en dicho registro y la autoridad a la que se dirige y el propósito de la misma, deberá contener la dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

Si un contribuyente que cuenta con firma electrónica avanzada presenta promociones en documento impreso, por tener que acompañar documentos que no se encuentren digitalizados, se establece para estos casos que en la promoción deberá señalar su dirección de correo electrónico, esto con el fin de abrir la posibilidad de que la resolución que recaiga a su promoción pueda notificársele por medio electrónico.

2. REPRESENTACIÓN ANTE LAS AUTORIDADES FISCALES

El artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, establece que, cuando las promociones deban ser presentadas en documentos digitales por los representantes o los autorizados, el documento digital correspondiente deberá contener firma electrónica avanzada de dichas personas. Cuando las escrituras públicas se contengan en documentos digitales en los términos de lo dispuesto por el artículo 1834 Bis del Código Civil Federal, se establece que las mismas deberán contener la firma electrónica avanzada del fedatario público.

3. DEVOLUCIONES DE IMPUESTOS

El artículo 22-C, del Código Fiscal de la Federación, establece que los contribuyentes que tengan cantidades a su favor cuyo monto sea igual o superior a \$14,140.00, deberán presentar su solicitud de devolución en formato electrónico con firma electrónica avanzada.

4. CONTABILIDAD ELECTRÓNICA E INFORMACIÓN CONTABLE.

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente hasta el año de 2013, establecía en su fracción III que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, 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.

Mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el 9 de diciembre de 2013, se modificó el artículo 28 del citado ordenamiento, estableciendo en su fracción III que los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento del Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, y en su fracción IV, que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, deberán ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con las reglas de carácter general que emita el citado organismo.

5. COMPROBANTES FISCALES DIGITALES

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 el 4 de enero de 2004, se modificó el artículo 29, estableciendo la posibilidad de que los contribuyentes pudieran expedir comprobantes de las operaciones que realizaran en documentos digitales. En el citado precepto, se fijaron las reglas aplicables a los comprobantes fiscales digitales. Primeramente se

establecieron como condiciones para que los contribuyentes, ya fueran personas físicas o morales, pudieran expedir comprobantes de las operaciones que realizaran en documentos digitales, que contaran con un certificado de firma electrónica avanzada, llevaran su contabilidad en sistema electrónico y, además que dichos documentos contaran con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular fuera la persona física o moral que expidiera los comprobantes.

Los contribuyentes que cumplieran con las citadas condiciones, para efectos de expedir comprobantes fiscales digitales, deberían cumplir, entre otras, con las siguientes obligaciones:

a. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales. El sello digital permitiría acreditar la autoría de los comprobantes electrónicos que emitieran las personas físicas y morales, el cual quedaría sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada. Se autorizó a los contribuyentes para emplear uno o más sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la emisión de los comprobantes mediante documentos digitales. Los contribuyentes podrían tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecería los requisitos de control e identificación a que se sujetaría el uso del sello digital. La tramitación de un certificado de sello digital sólo podría efectuarse mediante un formato electrónico, que contara con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.

b. Asignar un número de folio correspondiente a cada comprobante fiscal digital que expidieran conforme a lo siguiente: Deberían establecer un sistema electrónico de emisión de folios de conformidad con las reglas de carácter general que expidiera el Servicio de Administración Tributaria. Deberían solicitar previamente la asignación

de folios al Servicio de Administración Tributaria. Deberían proporcionar mensualmente al Servicio de Administración Tributaria, a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales digitales que se hayan expedido con los folios asignados utilizados en el mes inmediato anterior a aquel en que se proporcione la información, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emitiera dicho órgano.

c. Proporcionar a sus clientes en documento impreso el comprobante electrónico cuando así les fuera solicitado. El Servicio de Administración Tributaria determinaría las especificaciones que deberían reunir los documentos impresos de los comprobantes fiscales digitales. Los contribuyentes deberían conservar y registrar en su contabilidad los comprobantes fiscales digitales que emitieran. El registro en su contabilidad debería ser simultáneo al momento de la emisión de los comprobantes fiscales digitales. Los comprobantes fiscales digitales deberían archivarse y registrarse en los términos que estableciera el Servicio de Administración Tributaria. Los comprobantes fiscales digitales, así como los archivos y registros electrónicos de los mismos se considerarían parte de la contabilidad del contribuyente, quedando sujetos a lo dispuesto por el artículo 28 del Código.

d. Cumplir con las especificaciones en materia de informática que determinara el Servicio de Administración Tributaria. Los contribuyentes que optaran por emitir comprobantes fiscales digitales, no podrían emitir otro tipo de comprobantes fiscales, salvo los que determinara el Servicio de Administración Tributaria.

A través del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, se adicionó el artículo 29, fracción I, con un último párrafo, para establecer que la emisión de los comprobantes fiscales digitales podría realizarse por medios propios o a través de proveedores de servicios. En este último

caso, los proveedores de servicios deberían estar previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, cubrir los requisitos que al efecto se señalaran en reglas de carácter general y demostrar que contaban con la tecnología necesaria para emitir los citados comprobantes. Lo anterior con el fin de que los contribuyentes que no contaran con tecnología propia, pudieran expedir comprobantes fiscales digitales.

Mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de octubre de 2007, se reformó el artículo 29 para establecer nuevas reglas en materia de comprobantes fiscales digitales.

Conforme a estas nuevas reglas, los comprobantes fiscales digitales se expedirán a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, por lo que los contribuyentes antes de entregar el comprobante a quien adquirió el bien o recibió el servicio tendrían que enviarlo a dicho organismo para que proceda en primer lugar a validar que el comprobante cumple con los requisitos que establece el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en segundo lugar para asignarle el número de folio y en tercer lugar para incorporarle el sello digital. Asimismo, se estableció que el Servicio de Administración Tributaria podría autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales para que efectuaran la validación, asignación de folio e incorporación del sello digital.

Por último, mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el 9 de diciembre de 2013, se reformó nuevamente el artículo 29, para ampliar la obligación de expedir comprobantes fiscales digitales por internet a otro tipo de comprobantes. Inicialmente comprendían los que expedieran los contribuyentes por las por las actividades que realizaran, ahora, tienen la

obligación expedir comprobantes fiscales digitales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen; así como los que expidan por concepto de devoluciones, descuentos o bonificaciones.

6. SOLICITUDES, DECLARACIONES, AVISOS E INFORMES

El artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, establece que las solicitudes en materia de Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones, avisos o informes que están obligados a presentar los contribuyentes, deberán presentarse en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrán presentar en medios impresos.

Como facilidad administrativa se establece que los contribuyentes podrán cumplir con las citadas obligaciones en las oficinas de asistencia al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, proporcionando la información necesaria a fin de que sea enviada por medios electrónicos a las direcciones electrónicas correspondientes y, en su caso, ordenando la transferencia electrónica de fondos.

El artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, conforme a las reformas efectuadas 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 el 4 de enero de 2004, establecía que los contribuyentes

personas físicas que realizaban actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubieran obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, así como las personas físicas que no realizaban esas actividades y que hubieran obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$300,000.00, podían optar por presentar las solicitudes, declaraciones, avisos o informes en documentos digitales con firma electrónica avanzada, o bien hacerlo en formatos impresos ante las oficinas autorizadas que al efecto señalara el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

A través del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, se derogó la citada disposición,

7. DICTÁMENES DE ESTADOS FINANCIEROS

Inicialmente, el Código Fiscal de la Federación, establecía la obligación de dictaminar estados financieros para efectos fiscales por contador público registrado, para determinados contribuyentes, siendo opcional para los demás contribuyentes. Mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el 9 de diciembre de 2013, se eliminó la obligatoriedad de presentar ese dictamen, siendo opcional su presentación para algunos contribuyentes.

En este sentido, se estableció que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$100,000,000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a \$79,000,000.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada

uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, podrán optar por dictaminar sus estados financieros por contador público registrado, debiendo presentar el dictamen correspondiente a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria⁶⁷.

8. EMISIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Tratándose de actos administrativos que deban notificarse a los contribuyentes, como es el caso de requerimientos para la presentación de declaraciones, de resoluciones por las que se imponen multas por incumplimiento de obligaciones formales o de resoluciones que determinan contribuciones omitidas, en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, se establece que dichos actos o resoluciones, podrán emitirse en documentos impresos o digitales y si constan en estos últimos, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

Además, se establece que deberán cumplir con los siguientes requisitos: a. Señalar la autoridad que lo emite, el lugar y fecha de emisión, así como estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate. b. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Para efectos de regular la firma electrónica avanzada de los funcionarios del Servicio de Administración Tributaria, se precisa que le serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" del Código Fiscal de la Federación.

⁶⁷ Artículos 32-A y 52, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

A través del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, se incorporaron diversas disposiciones al artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que establecen la posibilidad de que en las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales en documento impreso, el requisito de la firma autógrafa del funcionario competente sea sustituido por un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

En dicha disposición se establece que en el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

En cuanto a su validez jurídica y valor probatorio, se establece que la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Por lo que hace a la forma de verificar la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, se establece que será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor y que el Servicio de Administración Tributaria

establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría de dicho documento,

9. REVISIONES ELECTRÓNICAS

Mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el 9 de diciembre de 2013, se adicionó al artículo 42, una fracción IX, donde se faculta a las autoridades fiscales para practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones, con el fin de comprobar que hayan cumplido con sus obligaciones fiscales. Asimismo, se adicionó un artículo 53-B, para establecer el procedimiento que las citadas autoridades deben observar cuando lleven a cabo esas revisiones electrónicas.

10. NOTIFICACIONES DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

En 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 el 4 de enero de 2004, se incluyó dentro de las formas en que deben hacerse las notificaciones, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos, las de realizarlas por correo electrónico con acuse de recibo, además de las que ya se establecían para practicarlas, es decir, personalmente o por correo certificado con acuse de recibo.

En el artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se estableció lo siguiente:

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

I. Personalmente o por correo certificado o electrónico, con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

En el caso de notificaciones por correo electrónico, el acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado. Para los efectos de este párrafo, se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado. ...

A través del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, se reformó el artículo 134, fracción I, para establecer que las notificaciones se harán personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

En el caso de notificaciones por documento digital, podrán realizarse en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria o mediante correo electrónico, conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. Asimismo se señaló que las notificaciones electrónicas estarían disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrían imprimirse para el interesado, dicha impresión contendría un sello digital que lo autentifique y que las notificaciones por correo electrónico serían emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme lo señalado en los artículos 17-D y 38 fracción V del Código.

Mediante las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, se reformó nuevamente el artículo 134, fracción I del Código Fiscal de la Federación, para establecer que las notificaciones de los actos administrativos se harán personalmente o por correo certificado o mensaje de datos

con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

Que la notificación electrónica de documentos digitales se realizará en el buzón tributario conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. Previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo elegido por el contribuyente en términos del último párrafo del artículo 17-K del Código.

Que los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el mencionado aviso. En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso, y que las notificaciones en el buzón tributario serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme a lo señalado en los artículos 17-D y 38, fracción V del Código.

11. NOTIFICACIONES POR ESTRADOS

Las notificaciones por estrados, se harán fijando durante quince días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación y publicando además el documento citado, durante el mismo plazo, en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales; dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que el documento fue fijado o publicado según corresponda; la autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha

de notificación la del décimo sexto día contado a partir del día siguiente a aquél en el que se hubiera fijado o publicado el documento.⁶⁸

12. NOTIFICACIONES POR EDICTOS

Las notificaciones por edictos se harán mediante publicaciones en cualquiera de los siguientes medios y plazos: durante tres días en el Diario Oficial de la Federación, por un día en un diario de mayor circulación, y durante quince días en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general. Las publicaciones contendrán un extracto de los actos que se notifican y se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.⁶⁹

13. EXPEDICIÓN DE FIANZAS

Para efectos de garantizar el interés fiscal, cuando un contribuyente interpone medios de defensa en contra de una resolución que determina a su cargo contribuciones omitidas, como es el caso del juicio contencioso administrativo, en el Código Fiscal de la Federación se establecen diferentes formas para garantizarlo, como son el depósito en dinero, prenda e hipoteca y el embargo en la vía administrativa. Dentro de ellos se encuentra la fianza otorgada por institución autorizada. En el caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, en la fracción III del artículo 141 de dicho ordenamiento, se establece que la póliza de fianza deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora.

14. REMATES

El Código Fiscal de la Federación establece que la enajenación de bienes embargados se hará en subasta pública que se llevará a cabo a través de medios

⁶⁸ CFF. Artículo 139.

⁶⁹ CFF. Artículo 140.

electrónicos, por lo que la convocatoria se publicará en la página electrónica de las autoridades fiscales, y que las posturas deberán enviarse en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate. El Servicio de Administración Tributaria mandará los mensajes que confirmen la recepción de las posturas, los cuales tendrán las características que a través de reglas de carácter general emita el citado órgano. También el referido organismo, a través de reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que en sustitución de la firma electrónica avanzada, se empleen otros medios de identificación electrónica.⁷⁰

Ahora bien, de lo expuesto anteriormente, se advierte que en el ámbito tributario, el uso de los documentos digitales, comprende todos los actos que derivan del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, y tratándose de las autoridades fiscales, comprende también todos los actos que derivan del control y fiscalización de dichas obligaciones.

⁷⁰ Artículos 174 y 181.

CAPÍTULO V. PROBLEMAS QUE PRESENTA EL USO DE LOS DOCUMENTOS DIGITALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO CON SU ACTUAL LEGISLACIÓN

En el Código Fiscal de la Federación, se han incorporado en materia de documentos digitales y firma electrónica avanzada, nuevas disposiciones que han generado distintos problemas, ya sea porque no responden al marco jurídico al que deben sujetarse los documentos digitales con firma electrónica avanzada o, porque en el contexto en que son utilizados, se apartan del marco constitucional que protege los derechos de los contribuyentes, o porque en su implementación se deja de considerar que no en todo el país, existe la necesaria cobertura tecnológica que permita a todos los contribuyentes, cumplir con sus obligaciones fiscales a través de medios electrónicos. Pues bien, en el presente Capítulo se analizan esos problemas, conforme a los siguientes rubros:

1. CANCELACIÓN DE CERTIFICADOS DE SELLOS DIGITALES QUE AMPARAN LA AUTORÍA DE LOS COMPROBANTES FISCALES DIGITALES

En el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, se establece que, para que los contribuyentes puedan expedir comprobantes fiscales digitales por internet, deberán contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales. Asimismo señala que el sello digital, amparado con ese certificado, permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales por Internet, el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada.

Dentro de la regulación a que alude esta última disposición, se encuentra lo previsto en el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, en el que en su texto vigente hasta 2013, establecía los casos en que los certificados quedarán sin efectos, siendo estos los siguientes: por haber transcurrido el plazo de su vigencia, por haberse perdido o inutilizado por daños el medio electrónico en el que se

contenía el certificado, por haberse comprobado que al momento de su expedición, el certificado no cumplió los requisitos legales, por haberlo solicitado el firmante, por una resolución judicial o administrativa, o porque hubiera fallecido la persona física titular del certificado.

Ahora bien, 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 el 9 de diciembre de 2013, se adicionó al artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, una fracción X, para establecer nuevos supuestos por los que los mencionados certificados de sellos digitales que emita el Servicio de Administración Tributaria, quedarán sin efectos, siendo estos los siguientes:

a. Cuando las autoridades fiscales detecten, aún sin haber ejercido sus facultades de comprobación:

La existencia de una o más de las infracciones previstas en el artículo 79 del Código Fiscal de la Federación, las cuales están relacionadas con la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, precepto que, cabe apuntar, contiene nueve fracciones y, en cada una de ellas, se establece más de un tipo de infracción.

La existencia de una o más de las infracciones previstas en el artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, las cuales están relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, precepto este que contiene 39 fracciones vigentes y en cada una de ellas se establece más de un tipo de infracción.

La existencia de una o más de las infracciones previstas en el artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, las cuales están relacionadas con la contabilidad,

precepto que también, cabe mencionar, contiene catorce fracciones vigentes y, en cada una de ellas, más de un tipo de infracción.

b. Cuando las autoridades fiscales durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o este desaparezca.

c. Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado, o éste desaparezca.

d. Cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

Todos estos supuestos por los que los certificados de sellos digitales que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos, son ajenos a la finalidad que se persigue con dichos certificados que es el que los contribuyentes puedan acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales, por lo que en el contexto que son utilizados, sólo pueden quedar sin efectos cuando dejan de cumplir con esa finalidad.

Sin embargo, tratándose de los supuestos mencionados en el punto a, que antecede, se utilizan con una finalidad distinta, esto es, como una forma de sancionar a los contribuyentes cuando las autoridades simplemente detecten, aún sin haber ejercido sus facultades de comprobación, la existencia de una o más de las infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del Código Fiscal de la Federación, cuando estas infracciones por su propia naturaleza tienen su correspondiente sanción económica, y cuyo fin no es impedir u obstaculizar que los contribuyentes continúen realizando las operaciones normales de su negocio, como sucede si se les revoca el certificado de ese sello digital, sino inhibir a estos contribuyentes para que

se abstengan de realizar las conductas tipificadas como infracciones y cumplan adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

En el caso de las conductas mencionadas en los incisos b y c, esas conductas se tipifican como delitos, como puede advertirse de lo dispuesto en el artículo 110, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, que señala:

Artículo 110. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

...

V. Desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 de este Código, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente tenga la obligación de presentar dicho aviso, o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que el contribuyente desaparece del local en donde tiene su domicilio fiscal cuando la autoridad acuda en tres ocasiones consecutivas a dicho domicilio dentro de un periodo de doce meses y no pueda practicar la diligencia en términos de este Código.

...

En este contexto, si se pretenden utilizar los certificados de sello digital, como una forma de sancionar a los contribuyentes, su regulación no debería establecerse en el Título Primero, Capítulo II relativo a los medios electrónicos, donde se establece el marco jurídico al que deben sujetarse los documentos digitales con firma electrónica avanzada o los comprobantes fiscales con sello digital, sino en el Título Cuarto, relativo a las infracciones, sanciones y delitos, donde se estableciera en forma clara y precisa en qué casos y bajo qué circunstancias, procedería además de la sanción económica, la revocación de los certificados de sello digital emitidos por el Servicio de Administración Tributaria.

Cabe apuntar que este tipo de sanciones se contemplan en dicho Capítulo, como puede verse en lo dispuesto en el artículo 83, fracción VII, en relación con lo

previsto en el artículo 84, fracción IV, del mencionado Código, que disponen lo siguiente:

Artículo 83. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación o de las facultades previstas en el artículo 22 de este Código, las siguientes:

...

VII. No expedir, no entregar o no poner a disposición de los clientes los comprobantes fiscales digitales por Internet de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en este Código, en su Reglamento o en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, así como no atender el requerimiento previsto en el quinto párrafo del artículo 29 de este Código, para proporcionar el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet.

...

Artículo 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

...

IV. Para el supuesto de la fracción VII, las siguientes, según corresponda:

- a)** De \$13,570.00 a \$77,580.00. En caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, adicionalmente, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de tres a quince días; para determinar dicho plazo, se tomará en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.
- b)** De \$1,210.00 a \$2,410.00 tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En caso de reincidencia, adicionalmente las autoridades fiscales podrán aplicar la clausura preventiva a que se refiere el inciso anterior.
- c)** De \$12,070.00 a \$69,000.00 tratándose de contribuyentes que cuenten con la autorización para recibir donativos deducibles a que se refieren los artículos 79, 82, 83 y 84 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 31 y 114 del Reglamento de dicha Ley, según corresponda. En caso de reincidencia, además se revocará la autorización para recibir donativos deducibles.

...

Respecto del supuesto consistente en que los certificados de sellos digitales que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos, cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas, cabe apuntar que en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se establece todo

un procedimiento que deben observar las autoridades fiscales, tratándose de tales de comprobantes.

El citado precepto establece en principio una presunción consistente en que, cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas con tales comprobantes.

En estos casos, señala el mencionado precepto, la autoridad fiscal procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través del buzón tributario, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en mencionado listado, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos del Código.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el Código.

Ahora bien, atendiendo a lo que establece el mencionado precepto, no bastaría que las autoridades fiscales tuvieran conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas, como se establece en la fracción X del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, para que el Servicio de Administración Tributaria, procediera a dejar sin efectos los certificados de sello digital, pues de acuerdo a lo que establece el citado precepto, no es sino hasta que el contribuyente ejerce su derecho de defensa, y sólo en los casos en que no hubiera desvirtuado los hechos que se le imputan, y previa resolución que así lo determine, podría proceder de esa manera.

Por otra parte, si el precepto de referencia establece las consecuencias que traerá para los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales digitales que amparen operaciones inexistentes, como son: que la autoridad determinará el o los créditos fiscales que correspondan, y que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales se considerarán como actos o contratos simulados para

efecto de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación; sería en este precepto, donde tendría que establecerse como una consecuencia adicional, que el certificado de sello digital a que se refiere el segundo párrafo del artículo 29 del mencionado ordenamiento, quedaría sin efectos.

Independientemente de lo señalado anteriormente, lo dispuesto en el artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, presenta problemas de constitucionalidad, en la medida de que no otorga a las contribuyentes, previamente a la revocación de los certificados de sello digital, la posibilidad de demostrar que no cometieron alguna de las infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del mencionado ordenamiento, o que era falso que estuvieran ilocalizables o que hubieran desaparecido durante el ejercicio de las facultades de comprobación o durante el procedimiento administrativo de ejecución, pues conforme lo dispuesto en el último párrafo del referido precepto, solamente se le concede a los contribuyentes a quienes se les haya dejado sin efectos el certificado de sello digital, la posibilidad de tramitar uno nuevo, siempre que lleven a cabo el procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, en el cual podrán aportar las pruebas que a sus derecho convenga.

Por todo lo expuesto, se considera que debería derogarse la fracción X del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, pues no pueden utilizarse los certificados de sellos digitales que amparan la autoría de los comprobantes fiscales digitales, como una forma de presión fiscal para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales.

2. SELLOS DIGITALES EN RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS CONTENIDAS EN DOCUMENTOS IMPRESOS EN SUSTITUCIÓN DE LA FIRMA AUTÓGRAFA DE LOS FUNCIONARIOS QUE LAS EMITEN

El objeto de regular la firma electrónica avanzada, según se comentó en los Capítulos precedentes, era el resolver el problema de la firma que debía constar en un documento digital generado, comunicado, recibido y archivado por medios electrónicos, con el fin de que ese documento digital, tuviera la misma eficacia y surtiera los mismos efectos jurídicos que el documento en papel con firma autógrafa.

Mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, se reformó el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, para incorporar una nueva disposición, aplicable a las resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, consistente en que en sustitución de la firma autógrafa, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución, plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

En esa disposición también se establece que la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio; que la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor, y que el Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría de ese documento.

Ahora bien, en el proceso legislativo que dio origen a esta reforma, no se hace mención alguna al problema que pretendía resolverse con dicha disposición y que justificara el por qué la firma autógrafa del funcionario competente que debe constar en una resolución contenida en un documento impreso, podía sustituirse por el mencionado sello.

Tampoco responde al marco jurídico al que debe sujetarse una firma electrónica avanzada contenida en un documento digital. Conforme a este marco jurídico: a. Una firma electrónica avanzada, sólo puede constar en un documento digital generado, comunicado, recibido y archivado por medios electrónicos. b. En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituye a la firma autógrafa del firmante, garantiza la integridad del documento y produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio. c. Una firma electrónica avanzada, amparada con un certificado vigente que se incorpora a un documento digital, sólo puede generarse y verificarse dentro del contexto de los medios electrónicos.

Por lo tanto, ese “sello expresado en caracteres que es el resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución”, no puede servir para sustituir la firma autógrafa del funcionario que debe constar en un documento en papel, pues una firma electrónica avanzada, se genera con la clave privada del emisor al momento de enviar el documento digital a su destinatario, y se verifica la autoría e integridad de ese documento, con la clave pública del emisor contenido en el certificado, una vez que el destinatario lo recibe; por lo que debería reformarse el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, para quitar de su texto lo dispuesto en los párrafos tercero al sexto, pues la firma electrónica avanzada, no puede sacarse del contexto anteriormente mencionado, como se hace en la disposición que se comenta, para considerar que el “sello expresado en caracteres que es el resultado de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente”, puede utilizarse en un documento impreso en sustitución de la firma autógrafa, cuya autoría e integridad

se comprobará con los medios que establezca el Servicio de Administración Tributaria.

3. NOTIFICACIONES DE ACTOS O RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS CONTENIDOS EN DOCUMENTOS DIGITALES A TRAVÉS DEL BUZÓN TRIBUTARIO

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 el 9 de diciembre de 2013, se adicionó a este ordenamiento el artículo 17-K, donde se establece que las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual, la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.

Por su parte, en el artículo 134, fracción I, el cual fue reformado mediante el citado Decreto, se estableció que las notificaciones de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos, se podrán realizar por mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario.

Asimismo en dicha disposición se señala que, previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo elegido por el contribuyente en términos del último párrafo del artículo 17-K del Código. Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso. En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá

por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

De lo que dicen estas disposiciones, se advierte que el acto o resolución que en documento digital se notificará al contribuyente, se dejará en el buzón tributario que se encuentra ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, esto es, no se transmitirá al contribuyente.

El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, que establece los requisitos que deben contener los actos administrativos que se deban notificar a los contribuyentes, dispone en su fracción V, que “En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa”, precisando que “para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" del referido ordenamiento”.

En este Capítulo, como quedó apuntado en el punto que antecede, se establecen las disposiciones que regulan la firma electrónica avanzada, las cuales, como quedó también mencionado en el punto que antecede, pueden sintetizarse en los términos siguientes: a. Una firma electrónica avanzada, sólo puede constar en un documento digital generado, comunicado, recibido y archivado por medios electrónicos. b. En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente, garantiza la integridad del documento y produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio. c. Una firma electrónica avanzada, amparada con un certificado vigente que se incorpora a un documento digital, sólo puede generarse y verificarse dentro del contexto de los medios electrónicos.

Lo anterior es así, porque una firma electrónica avanzada, se genera con la clave privada del emisor y se incorpora al documento digital al momento de enviarlo por medio electrónico a su destinatario, y se verifica tanto la autoría como la integridad del documento digital, con la clave pública del emisor consignada en el certificado, una vez que el destinatario lo recibe.

En este contexto, un acto o resolución contenida en un documento digital que simplemente se deja para efectos de su notificación en el buzón tributario que se encuentra ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, no podría considerarse que cumple con el requisito de la firma electrónica avanzada del funcionario competente, como lo exige el artículo 38, fracción V del Código Fiscal de la Federación, la cual debe sujetarse a las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" del referido ordenamiento, como expresamente lo dispone la citada disposición.

Ahora bien, en la Regla 2.12.3, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 23 de diciembre de 2016, la cual fue modificada, mediante la Segunda Resolución de modificaciones a la citada Resolución, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2017, se pretende dar sustento jurídico a una firma electrónica que se incorpora a un acto o resolución contenida en un documento digital que simplemente se deja para efectos de su notificación en el buzón tributario, ubicado en el página del Internet del Servicio de Administración Tributaria, en los siguientes términos:

2.12.3. Para los efectos de los artículos 17-I y 38, tercer a sexto párrafos del CFF, cuando los actos administrativos que consten en documentos impresos o digitales firmados con la e.Firma o sello digital de los funcionarios competentes, se notifiquen personalmente o a través del buzón tributario, los contribuyentes podrán comprobar su integridad y autoría conforme a lo siguiente:

Opción 1

Tratándose de documentos que cuenten con código de respuesta rápida (código QR), podrán verificarse mediante el uso de un software que permita leer su código de barras bidimensional; o bien,

Opción 2

- I. Ingresar a través de Internet en el Portal del SAT.
- II. Acceder a la opción "Información" para desplegar el menú de opciones.
- III. Seleccionar la opción "Verificación de autenticidad".
- IV. Elegir la opción D "Si deseas comprobar la integridad y autoría de documentos, impresos o digitales, firmados con la e.firma de un funcionario".
- V. Seleccionar el tipo de notificación que se desea verificar:
 - Notificados de forma personal.
 - Notificados electrónicamente.

En caso de seleccionar la opción "Notificados de forma personal" deberá capturar la información que se requiere en pantalla.

- Pulsar el botón "Visualizar documento".

En caso de seleccionar la opción "Notificados electrónicamente" deberá seleccionar el tipo de documento que se desea verificar:

- Acuse de notificación.
- Constancia de notificación.
- Documento notificado.

Posteriormente deberá capturar la información que se requiere, de acuerdo al tipo de documento seleccionado.

Finalmente, pulsar el botón "Verificar integridad y autoría del documento digital".

Al utilizar cualquiera de los procedimientos mencionados anteriormente, para efectos de verificar la integridad y autoría de documentos impresos o digitales firmados electrónicamente, se mostrará en pantalla la siguiente información:

- a) Clave en el RFC del contribuyente, nombre, denominación o razón social de la persona a la que va dirigido el documento.
- b) Documento original con e. firma o sello digital del autor.

Sin embargo, se deja de considerar que esa regla de carácter general no puede modificar o ir más allá de lo que se establece en la fracción V del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, en relación con las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" del referido ordenamiento. Lo anterior por las siguientes razones:

Gabino Fraga, al referirse a la facultad reglamentaria, señala que "el Reglamento tiene por objeto desarrollar y detallar los principios generales contenidos en la ley para hacer posible y práctica la aplicación de ésta... si el papel del reglamento es facilitar la aplicación de la ley, lógicamente tiene que implicar la existencia anterior de ésta y necesariamente tiene que conformarse a sus preceptos

ya que malamente podría cumplir su cometido si para hacer práctica la ejecución de la ley, en vez de amoldarla a su cometido la contrariara... Dos principios sirven de norma para determinar los casos en que no debe intervenir la facultad reglamentaria, lográndose por medio de ellos hacer una diferencia entre el contenido de sus disposiciones y el de las leyes emanadas del Poder Legislativo. Un primer principio es el de la “preferencia o primacía de la ley,” que consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal, no pueden ser modificadas por un reglamento. Este es un principio basado en la autoridad formal de las leyes, reconocido en el inciso F del artículo 72 de la Constitución, según el cual “en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación”. El segundo principio es el denominado de “la reserva de la ley” que consiste en que, conforme a la Constitución, hay materias que sólo pueden ser reguladas en una ley. La reglamentación de las garantías individuales sólo puede hacerse, salvo casos excepcionales, por medio de una ley, en el sentido formal. Además, en otros preceptos de la Constitución también se establece la necesidad de una ley para imponer contribuciones y penas, para organizar la guardia nacional, etc. En todos estos casos la Constitución emplea términos claros y al prevenir que por medio de una ley se regule la materia, debe entenderse una ley en el sentido formal, es decir, expedida por el Poder Legislativo.”⁷¹

Lo que dice Gabino Fraga respecto de la facultad reglamentaria conferida al presidente de la República, es aplicable a la que se confiere al Jefe del Servicio de Administración Tributaria en el artículo 14, fracción III de la Ley de dicho organismo, que señala lo siguiente:

Artículo 14. El Presidente del Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

...

⁷¹ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Porrúa, México, pp. 125, 126 y 127.

III. Expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno aquéllas que considere de especial relevancia;

...

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de las reglas de carácter general que emite el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, y de los principios de reserva y primacía de la ley, ha establecido en lo que aquí interesa lo siguiente:

... En ese tenor, debe señalarse que en el orden jurídico federal las reglas generales administrativas se ubican por debajo de las leyes del Congreso de la Unión y de los reglamentos del presidente de la República, son emitidas por autoridades administrativas diversas al titular del Ejecutivo Federal con base en una disposición de observancia general formalmente legislativa o formalmente reglamentaria que contiene una cláusula habilitante que, a su vez, se sustenta constitucionalmente en lo dispuesto, entre otros, en los artículos 73, fracción XXX, 89, fracción I y 90 de la Constitución General de la República. Por ende, atendiendo al origen de la facultad para emitir reglas generales administrativas, así como a su jerarquía, pueden señalarse como notas que las distinguen de otras disposiciones de observancia general, las siguientes: 1. Las reglas generales administrativas al ser expedidas con base en una habilitación legal o reglamentaria, se encuentran por debajo de las leyes del Congreso de la Unión o de las Legislaturas Locales, así como de los reglamentos del presidente de la República o de los gobernadores de los Estados. 2. Al encontrarse sujetas al principio de primacía de la ley y al diverso de primacía reglamentaria, las referidas reglas administrativas no pueden derogar, limitar o excluir lo previsto en las disposiciones de observancia general contenidas en actos formalmente legislativos o formalmente reglamentarios. Incluso, para su validez deben acatar los diversos derechos fundamentales que tutela la Constitución General de la República y, además, las condiciones formales y materiales que para su emisión se fijan en la respectiva cláusula habilitante. 3. La habilitación para expedir disposiciones de observancia general no puede conferirse en una materia que constitucionalmente esté sujeta al principio de reserva de la ley. 4. Las reglas generales administrativas son emitidas por órganos del Estado y, por ende, sin rebasar lo dispuesto en la respectiva cláusula habilitante pueden vincular a los gobernados y precisar el alcance de los deberes y obligaciones que legalmente les corresponden. 5. La emisión de las reglas generales administrativas puede sujetarse por el órgano que establezca la respectiva cláusula habilitante, al desarrollo de un procedimiento previo en el que se cumplan determinadas formalidades que estime convenientes el órgano habilitante. Ahora bien, una vez precisado el contexto constitucional que rige la expedición de las reglas generales administrativas, es necesario señalar que la emisión y publicación de las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior denominadas anteriormente "Resolución Miscelánea de Comercio Exterior" y actualmente "Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior", se ha realizado señalando como fundamento para ello lo dispuesto en los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, por lo que, como se precisa a continuación, ese tipo de reglas generales de ninguna manera se rigen por lo dispuesto en el artículo 35 de este último código ni, menos aún, en el párrafo penúltimo de su artículo 33. Los referidos preceptos señalan.... Como se advierte de los preceptos antes transcritos, debe distinguirse entre los criterios de carácter interno que emiten las autoridades fiscales con el fin de lograr el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, previstos en los artículos 33, párrafo penúltimo y 35 del citado código tributario, y

las disposiciones de observancia general que una específica autoridad hacendaria puede emitir, las cuales encuentran su origen en una habilitación legal mediante la cual el Congreso de la Unión, en términos de lo previsto en los artículos 73, fracción XXX y 90 de la Constitución General de la República -en ejercicio de sus atribuciones para distribuir los negocios del orden administrativo entre los órganos que integran la administración pública federal centralizada-, faculta a una autoridad administrativa para emitir disposiciones de observancia general, como sucede en el caso en virtud de lo previsto en el artículo 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria. En efecto, la atribución que se confiere a diversas autoridades fiscales para dar a conocer los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las diferentes normas tributarias, se refiere a las interpretaciones que esas autoridades realicen de cualquier disposición de observancia general que incida en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que por su propia naturaleza no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativas sobre el alcance de alguna norma de esa naturaleza y, en su caso, de publicarse en el Diario Oficial de la Federación otorgarán derechos a los contribuyentes. Es decir, se trata de la difusión del alcance que conforme al criterio de una autoridad fiscal debe darse a una disposición general, sin que tal interpretación sea vinculatoria para los gobernados, lo que se explica porque no son actos producto del ejercicio de una potestad normativa que conforme a lo establecido en la respectiva cláusula habilitante pueden desarrollar lo previsto en una ley o un reglamento, sino simplemente interpretaciones administrativas. En cambio, las disposiciones de observancia general cuya emisión y publicación se realiza en términos de lo previsto en la fracción III del artículo 14 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y en el inciso g) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, tienen como finalidad pormenorizar y precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos que inciden en el ámbito fiscal, expedidos por el Congreso de la Unión y el presidente de la República con el fin de lograr su eficaz aplicación y están sujetas a una serie de principios derivados del diverso de seguridad jurídica, entre otros, los de reserva de la ley, reserva reglamentaria, primacía de la ley y preferencia reglamentaria, por lo que no deben incidir en el ámbito reservado a la ley o al reglamento, ni ir en contra de lo dispuesto en actos de esta naturaleza, es decir, deben ceñirse a lo previsto en el contexto formal y materialmente legislativo o reglamentario que habilita y condiciona su emisión. ...⁷²

De lo que señala la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las reglas de carácter general que emite el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, producen efectos legales y obligaciones para los contribuyentes, siempre que sean expedidas con base en una habilitación legal o reglamentaria. Que conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución, esas reglas se encuentran por debajo de las leyes del Congreso de la Unión, así como de los Reglamentos del Presidente de la República; que se encuentran sujetas a una serie de principios derivados del principio de seguridad jurídica, como son, el principio de reserva y primacía de la ley, por lo que no deben incidir en el ámbito reservado a la ley o al reglamento, ni ir más

⁷² Contradicción de tesis 84/2001-SS, Ejecutoria, Registro Núm. 18313; Novena Época; Segunda Sala; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Septiembre de 2004, p. 110.

allá de lo que en estos se establece, ni derogar, limitar o excluir lo previsto en ellos y, que para la validez de esas reglas, se deben acatar los diversos derechos fundamentales que tutela la Constitución General de la República.

Por lo tanto, si se pretende dar sustento jurídico a una firma electrónica que se incorpora a un acto o resolución contenida en un documento digital que simplemente se deja para efectos de su notificación en el buzón tributario ubicado en el página del Internet del Servicio de Administración Tributaria, esto tendría que hacerse en el Código Fiscal de la Federación, y no a través de una Regla de carácter general, por lo que tendría que reformarse el artículo 38 de dicho ordenamiento, para establecer que, cuando los actos o resoluciones administrativas consten en documentos digitales que para efectos de su notificación se dejan en el buzón tributario, deberán contener una firma electrónica del funcionario que las emita, distinta de la firma electrónica avanzada, debiéndose establecer la forma en que se generará dicha firma y el mecanismo para que el destinatario pueda comprobar la autoría e integridad del acto o resolución que consta en ese documento digital.

También tendría que derogarse lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción I del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, donde se señala que “tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios”. Lo anterior: 1. Porque la notificación personal implica que un notificador acude al domicilio del contribuyente a entregarle físicamente el documento donde consta el acto administrativo que debe notificarse, por lo que la expresión “deberá transmitirse codificado al destinatario”, no tiene sentido alguno en el caso de este tipo de notificaciones. 2. Porque la notificación que se hace en el buzón tributario, no implica transmitir el documento digital a su destinatario, esto es enviárselo a su correo electrónico, y mucho menos codificado; ya que, como quedó apuntado, lo que se hace es simplemente depositarlo en dicho buzón para efectos de su notificación.

Partiendo de que el artículo 38, fracción V del Código Fiscal de la Federación, establece que las resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, y dado que una firma electrónica avanzada sólo puede constar en un documento digital generado, comunicado, recibido y archivado por medios electrónicos, tendría que modificarse el artículo 134, fracción I del citado ordenamiento, para contemplar el supuesto de que las notificaciones de esos actos administrativos se harán por correo electrónico con acuse de recibo, como se establecía inicialmente, conforme a las reformas efectuadas en materia de medios electrónicos en el año de 2004, ya que conforme a su texto vigente, sólo puede hacerse la notificación de los referidos actos a través del buzón tributario.

En cuanto a la Regla 2.12.3, cabe apuntar que en la misma, se establece un nuevo concepto que el Servicio de Administración Tributaria denomina e.firma, lo que además de que infringe los principios a los que deben sujetarse las reglas de carácter general que emite el citado organismo, y que precisa la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis anteriormente transcrita, provoca confusión en el uso de la firma electrónica avanzada. Lo anterior, porque el mencionado organismo ni siquiera lo conceptualiza y fundamenta legalmente.

En efecto, el Servicio de Administración Tributaria, en la ventana correspondiente a preguntas frecuentes de su página de Internet⁷³, señala lo siguiente: “1. ¿Qué es la e.firma (antes firma electrónica avanzada o Fiel). A. Es el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa. Fundamento legal: el Artículo 2, fracción XIII, de la Ley de FIEL, vigente a partir del 04-07-2012 de acuerdo a Ley publicada el 11 de enero del 2012. Por su parte, en la Resolución Miscelánea para 2017, en la parte que corresponde al

⁷³ http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/preguntas_frecuentes/Paginas/firma_electronica_preguntas.aspx. Fecha de consulta: 9 de agosto de 2017.

glosario que aparece al inicio de dicha Resolución, señala que: Se entenderá por: “7. e.firma, el certificado de la Firma Electrónica Avanzada”.

El Servicio de Administración Tributaria, como puede observarse, al concepto e.firma, le da dos connotaciones distintas, una que corresponde a lo que según dice anteriormente era la firma electrónica avanzada y otra que corresponde al certificado de firma electrónica avanzada; además, las disposiciones de la Ley de Firma Electrónica Avanzada, no son aplicables a la materia fiscal, por virtud de lo dispuesto en su artículo 4. Tampoco el citado ordenamiento alude al concepto de e.firma, pues como su nombre lo indica regula la firma electrónica avanzada y la define como tal en su artículo 2, fracción XIII, por lo que no existe un fundamento legal que autorice al Servicio de Administración Tributaria para incorporar mediante reglas de carácter general un nuevo concepto que sustituya al de firma electrónica avanzada.

Ahora bien, en el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, se señala que las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual: I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido. II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

Asimismo señala que las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los

que se den a conocer mediante reglas de carácter general⁷⁴. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

En esta disposición, como puede advertirse, se parte de que las personas físicas o morales, inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, esto es aquellas personas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, o que hayan abierto una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones, como lo señala el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, incluyendo aquéllas que venden productos o prestan servicios como negocios pequeños y micro negocios, que por virtud de lo dispuesto en el artículo 112, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, están obligados a inscribirse en el mencionado Registro, tienen acceso a internet; de ahí que deban manifestar al Servicio de Administración Tributaria una dirección de correo electrónico o un número de teléfono móvil, donde recibirán los avisos o mensajes de datos mediante los cuales se les comunicará que en el Buzón tributario, ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, se dejó un documento digital en el que consta un acto administrativo, ya se trate de una solicitud de información, un requerimiento o una resolución administrativa, o para que en ese buzón tributario, a través de un documento digital, den cumplimiento a lo ordenado en esa solicitud o en ese requerimiento; sin embargo, la realidad no es así.

En la encuesta en hogares sobre Disponibilidad y Uso de Tecnología de la Información a abril de 2013, dada a conocer el 15 de mayo de 2014, por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, en coordinación con el Instituto Federal de

⁷⁴ Conforme a la Regla 2.2.7 de la Segunda Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2017, los mecanismos de comunicación son: "a) el correo electrónico. b) El número de teléfono móvil para envío de mensajes cortos de texto."

Comunicaciones, con motivo del día mundial del Internet,⁷⁵ señala que a pesar de que ha habido avances en la penetración del uso de Internet, en México 64.2 por ciento de los hogares no tiene computadora y 69.3 no tiene conexión a Internet. La encuesta estimó un total de 11.1 millones de hogares equipados con computadora, que corresponden al 35.8 por ciento del total de hogares. Las cifras de conectividad indicaron que 9.5 millones de hogares tenían conexión a Internet, lo que representa apenas 30.7 por ciento. En cuanto a la disponibilidad de computadora, el Distrito Federal y los estados de Baja California Sur y Baja California presentan proporciones de cinco de cada diez hogares con equipo; mientras que los estados de Chiapas y Oaxaca presentan proporciones menores a dos de cada diez. En acceso a internet la diferencia es más marcada, los estados fronterizos del norte del país, incluyendo al Distrito Federal y Quintana Roo, promedian un 44 por ciento; en contraste Chiapas, Oaxaca, Guerrero, Tlaxcala, Hidalgo y Michoacán promedian 15.7 por ciento de acceso. Por otra parte, el promedio de porcentaje de hogares con acceso a Internet del grupo de países de la OCDE, del que México forma parte, es del 71.6 por ciento en 2011, el de México es del 30.7 por ciento en 2013.

Por su parte, Mónica Aspe Bernal, señala que “en México existen 192 mil 244 comunidades, de las cuales únicamente 990 tienen más de 10 mil habitantes, las cuales concentran los servicios de telecomunicaciones terrestres. Asimismo destaca “que en las viviendas urbanas el 60 por ciento de la población no cuenta con el servicio debido a que carece de los recursos económicos para pagarlo.”⁷⁶

Ante este panorama, no se puede obligar a un pequeño contribuyente, que ni siquiera obtiene ingresos suficientes para satisfacer las necesidades de su familia, a adquirir una computadora y contratar el servicio de internet, o a todos los contribuyentes que en sus comunidades no tienen acceso a Internet, para que

⁷⁵ Estadísticas a propósito del día mundial de internet (17 de mayo) Estadísticas nacionales <http://www.inegi.org.mx/inegi/contenidos/espanol/prensa/contenidos/estadisticas/2014/iternet0.pdf>. Fecha de consulta: 15 de marzo de 2015.

⁷⁶ ASPE BERNAL, Mónica, “Acceso universal a internet en México con Tecnología Satelital”, Comunicado de prensa SCT127 de 5 de junio de 2014, http://www.sct.gob.mx/uploads/media/COMUNICADO-127-2014_01.pdf. Fecha de consulta: 15 de marzo de 2015.

manifiesten al Servicio de Administración Tributaria una dirección de correo electrónico o un número de teléfono móvil, donde recibirán los avisos o mensajes de datos mediante los cuales se les comunicará que en el Buzón tributario, ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, se dejó un documento digital en el que consta un acto administrativo, ya se trate de una solicitud de información, un requerimiento o una resolución administrativa, o para que en ese buzón tributario, a través de un documento digital, den cumplimiento a lo ordenado en esa solicitud o en ese requerimiento.

Cabe apuntar que en el Código Fiscal de la Federación, no se estableció ninguna consecuencia jurídica para el caso de que el contribuyente no designara una dirección de correo electrónico o un número de teléfono móvil. Lo anterior podría obedecer a que el legislador estaba consciente de que en diversas comunidades del país no existe servicio de internet, o aun habiéndolo hay muchos contribuyentes que no podrían pagar ese servicio, o simplemente porque consideró dejar al arbitrio de los contribuyentes que contaban con esas posibilidades de designar o no ese correo electrónico o ese número de teléfono móvil.

Sin embargo, el Servicio de Administración Tributaria no lo consideró así, pues en el último párrafo de la Regla 2.2.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, estableció que en los casos en que los contribuyentes no eligieran alguno de los mecanismos de comunicación antes mencionados y por ello, no fuera posible llevar a cabo la notificación a través del buzón tributario, se actualizaría el supuesto de oposición a la diligencia de notificación en términos del artículo 134, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Esta última disposición señala lo siguiente:

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

...

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las Leyes fiscales y este Código.

...

Por su parte, el artículo 139 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a las notificaciones por estrados, dice lo siguiente:

Artículo 139. Las notificaciones por estrados se harán fijando durante quince días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad efectúe la notificación y publicando además el documento citado, durante el mismo plazo, en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales; dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que el documento fue fijado o publicado según corresponda; la autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del décimo sexto día contado a partir del día siguiente a aquél en el que se hubiera fijado o publicado el documento.

De acuerdo a lo que se establece en la regla 2.2.7, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, si el contribuyente no designa una dirección electrónica o un número de teléfono móvil, donde reciba los avisos o mensajes que le envíe el Servicio de Administración Tributaria, se entenderá que se opone a las diligencias de notificación y por consecuencia las notificaciones de actos o resoluciones se le harán por estrados.

Esta consecuencia que se establece en dicha regla, excede las facultades del Jefe del Servicio de Administración Tributaria para emitir reglas de carácter general, pues si en el Código Fiscal de la Federación no se estableció dicha consecuencia, el jefe del mencionado organismo no podía crear una norma para establecerla, como es la de efectuar la notificación por estrados, ante una supuesta oposición o resistencia del particular al no designar un correo electrónico o un número de teléfono móvil, pues esas reglas de carácter general, conforme al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, anteriormente precisado, se encuentran sujetas a una serie de principios derivados del principio de seguridad jurídica, como son, el principio de reserva y primacía de la ley, por lo que no deben incidir en el ámbito reservado a la

ley o al reglamento, ni ir más allá de lo que en estos se establece, ni derogar, limitar o excluir lo previsto en ellos y, que para la validez de esas reglas, se deben acatar los diversos derechos fundamentales que tutela la Constitución General de la República.

Ante esta situación se tendría que ponderar si la consecuencia a que se refiere la mencionada Regla, debería establecerse en el Código Fiscal de la Federación, o si por el contrario, ante el problema de conectividad tecnológica que existe en nuestro país, debería dejarse en libertad a los contribuyentes que cuentan con esa conectividad y con los recursos necesarios para contratar el servicio de internet, de decidir si las notificaciones de los actos administrativos de las autoridades fiscales, contenidos en documentos digitales, se les efectúen a través del buzón tributario.

Se considera que esto último es lo que debería establecerse en el Código Fiscal de la Federación, habida cuenta de que con ello no se causaría afectación alguna a las autoridades fiscales, dado que las notificaciones podrían realizarlas en las otras formas de notificación que se establecen en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, la notificación de actos o resoluciones que constan en documentos digitales que se realizan en el buzón tributario, presenta otros problemas que se encuentran relacionados con los requisitos o formalidades que deben observar las notificaciones, cuyo fin es garantizar el derecho de defensa de los contribuyentes.

Sergio Francisco de la Garza señala que en los procedimientos administrativos tributarios, las notificaciones tienen gran importancia, pues por ellas y desde ellas se producen los efectos del acto que se comunica.⁷⁷

⁷⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero*, México, Editorial Porrúa, S.A. 1982, p. 180.

En cuanto al concepto, características y efectos jurídicos de las notificaciones, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado lo siguiente:

Conforme a su significado etimológico, la notificación (*notum facere*: dar a conocer algo), es poner en conocimiento de alguien aquello que interesa que conozca. Toda notificación, en derecho, requiere necesariamente la demostración de que el destinatario tuvo conocimiento del acto de autoridad que debe cumplir, para que tenga oportunidad de dar oportuna respuesta en defensa de sus intereses. En el derecho administrativo, la notificación es la actuación de la administración en virtud de la cual se informa o se pone en conocimiento de una o varias personas un acto o resolución determinada. Dentro de las características más destacadas y que a su vez determinan su naturaleza jurídica, cabe precisar que la notificación se constituye en requisito de eficacia del acto administrativo; esto porque si bien es cierto que la notificación tiene vida jurídica independiente, ya que su validez se juzga con criterios jurídicos distintos a los del acto administrativo que se notifica, resulta lógico que éste carezca de eficacia mientras no sea notificado al que deba cumplirlo o al interesado. Lo anterior, porque la notificación no constituye una resolución administrativa, por cuanto que no es una declaración de voluntad de la administración, sino una comunicación de ésta. Por ello, la notificación no tiene contenido propio, sino que transmite el del acto que la precede. La notificación es generalmente la última fase de elaboración de un acto administrativo. Es la operación que complementa una determinación de la administración. Al dar eficacia al acto administrativo, la notificación obliga al particular a cumplirlo. Además, la notificación es requisito indispensable para que opere el carácter ejecutorio del acto, pues la administración no puede válidamente ejecutar el acto sin haberlo previamente notificado. En la especie, la divergencia de criterios que dio origen a esta contradicción, es decir, en la práctica de una orden de visita domiciliaria, la notificación del oficio que la contiene es de fundamental importancia debido a que constituye un verdadero derecho de los contribuyentes y una garantía jurídica frente a la actividad de la administración tributaria, siendo un mecanismo esencial para la seguridad jurídica de aquéllos. Tal derecho no es sino el resultado de la contrapartida de la obligación de notificar que tiene la administración, ya que esa actuación debe considerarse como un acto de responsabilidad y una carga para aquélla. Debido a esta indudable importancia, el régimen de las notificaciones se encuentra regido por distintas disposiciones que pretenden salvaguardar o garantizar los derechos de los particulares, principalmente el de defensa....Del texto de los artículos transcritos se desprende que el Código Fiscal de la Federación reconoce distintos tipos de notificaciones, cada uno rodeado de sus propias formalidades, pues éstas son los requisitos que pretenden garantizar el derecho de defensa de los particulares e implican la certeza del conocimiento del acto por su destinatario.⁷⁸

De lo que dice la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las formalidades de las que se revisten a los diversos tipos de notificaciones, constituyen los requisitos con los que se garantiza el derecho de la debida defensa

⁷⁸ Contradicción de tesis 299/2011, Ejecutoria, Registro Núm. 23340; Décima Época; Segunda Sala; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro IV, Enero de 2012, Tomo 4, p. 3771.

de los particulares, lo que implica la certeza del conocimiento del acto por su destinatario.

En el caso de las notificaciones de actos o resoluciones contenidos en documentos digitales, que se hacen en el buzón tributario, ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, siguiendo el criterio de la máxima autoridad jurisdiccional de nuestro país, necesariamente deberían estar rodeadas de un conjunto de formalidades que garantizaran ese derecho de defensa; sin embargo, como se verá enseguida, este tipo de notificaciones, en el Código Fiscal de la Federación, dentro del contexto de los medios electrónicos, no se establecen esas formalidades.

En efecto, la notificación de esos actos o resoluciones que se hacen a través del buzón tributario que el contribuyente tiene asignado y se ubica en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, descansa en un aviso o mensaje de datos que se enviará al contribuyente a su correo electrónico o a su número de teléfono móvil; sin embargo, ni en el artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación que establece este tipo de notificación, ni en el artículo 17-K del mismo ordenamiento, que se refiere al buzón tributario, se señalan los requisitos que deberá contener el aviso o mensaje de datos que se enviará al contribuyente previamente a esa notificación.

De la Ficha de trámite 245/CFF, denominada “Habilitación del buzón tributario y registro de mecanismos de comunicación como medios de contacto”, contenida en el anexo 1-A que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2017, conjuntamente con la Segunda Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal anteriormente mencionada, se advierte que ese aviso no está sujeto a requisito alguno, pues lo único que se comunicará al contribuyente es que “tiene un mensaje de interés en su buzón tributario”.

No obstante, se tendrá por notificado al contribuyente de un acto o resolución que ni siquiera por sus datos generales puede identificar, si en un plazo de tres días no ingresa al buzón tributario y abre el documento digital que lo contiene. Por lo tanto, como una formalidad de la notificación electrónica, tendría que establecerse una regla en la que se establezca que el mencionado aviso deberá contener cuando menos, el nombre, denominación o razón social del contribuyente, el tipo de acto o resolución que en documento digital se pretende notificar a través del buzón tributario, el número que lo identifique, así como el nombre de la autoridad que lo emite y la fecha de emisión.

De acuerdo a lo que señala el artículo 134, fracción I del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se envía el aviso al contribuyente, se presume que éste lo recibió, de ahí que se establezca que si no abre el documento digital depositado en el buzón tributario en el plazo de tres días, contados a partir del día siguiente en que se envió el aviso, la notificación se tendrá por realizada el cuarto día.

En el párrafo 104 de la Guía para la incorporación al derecho interno de la Ley Modelo de la CNUDMI para el Comercio Electrónico, se dice respecto a la expedición o envío de un mensaje de datos, lo siguiente

104. Un mensaje de datos no habría de considerarse expedido si simplemente ha llegado al sistema de información del destinatario, pero sin conseguir entrar en él. Cabe señalar que la Ley Modelo no prevé expresamente el mal funcionamiento de los sistemas de información como base para la responsabilidad. En particular, cuando el sistema de información del destinatario no funciona en absoluto o no funciona en la debida forma, o cuando, aun funcionando debidamente, el mensaje de datos no puede entrar en él (por ejemplo, en el caso de una telecopiadora constantemente ocupada), el mensaje no puede considerarse expedido en el sentido de la Ley Modelo. Durante la preparación de la Ley Modelo, se estimó que no debía imponerse al destinatario, mediante una disposición general, la onerosa obligación de mantener su sistema en constante funcionamiento.⁷⁹

En este contexto, si en el sistema informático del Servicio de Administración Tributaria, aparece el registro de que el aviso o mensaje de datos no entró al sistema

⁷⁹ *Op. cit.* Guía para la incorporación al Derecho Interno 1996 de la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico, p. 59.

de información del contribuyente, es decir que no fue recibido por éste, no podría considerarse expedido el aviso, como se señala en la mencionada Guía. Por lo anterior, en el Código Fiscal de la Federación tendría que establecerse como otra formalidad de la notificación electrónica, que se considerará enviado o expedido el aviso, siempre que exista la confirmación de su recepción en el sistema de información del destinatario. De no ser así, se tendrá por no expedido el aviso.

De acuerdo a lo que establece el artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, una vez enviado el aviso, el contribuyente contará con tres días para abrir el documento digital depositado en el buzón tributario, contados a partir del día siguiente en que se envió el aviso, de no hacerlo, se tendrá por efectuada la notificación el cuarto día; sin embargo, no se establece una disposición relativa al caso de que por causas imputables al Servicio de Administración tributaria, el contribuyente no pueda entrar al buzón tributario, o habiéndolo hecho no pueda abrir el documento digital depositado en el mismo.

En estos casos tendría que existir una disposición que permitiera al contribuyente hacer del conocimiento de la autoridad fiscal dicha circunstancia, en la dirección electrónica que al efecto señale, con objeto de interrumpir el plazo para cumplir con un requerimiento, o para impugnar una resolución, y que obligara a la autoridad a emitir un nuevo aviso, una vez resuelto el problema de referencia.

Por último, cabe apuntar que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, advierte algunas de la problemáticas antes planteadas, sin llegar a proponer soluciones al respecto.

En efecto, el citado organismo, en el documento denominado “El buzón tributario” a la luz de la Reforma Fiscal 2014,⁸⁰ en el cuadro correspondiente a oportunidades y riesgos, dice en lo que aquí interesa lo siguiente:

Oportunidades	Riesgos
Envía un mensaje a su correo electrónico, indicando que hay un nuevo documento electrónico pendiente de notificar en el Buzón Tributario	En caso de que el contribuyente no abra el buzón dentro de los tres días siguientes a la fecha en que reciba el mensaje, la notificación electrónica se tendrá por realizada el cuarto día, aun cuando materialmente no conozca el acto a notificar. Es decir se trata de una presunción de pleno derecho que no admite prueba en contrario
Puede notificarse en cualquier momento y en cualquier lugar donde tenga una conexión a internet.	Se requiere en todo caso de accesibilidad a internet, sin que se desconozcan los problemas de conectividad que se presentan en 13 diversas zonas del país.
Puede verificar que el acto administrativo notificado electrónicamente fue emitido por el SAT y firmado con Fiel por un funcionario competente, brindando certeza jurídica.	Incertidumbre en cuanto a la posibilidad de que la autoridad valore las pruebas aportadas por el contribuyente, en caso de que se presenten, en razón de las posibles fallas en el sistema en la captura de los documentos.
Conoce de manera oportuna cualquier requerimiento de información o resolución que le sea dirigido, lo que le permite realizar a tiempo las acciones que en su caso procedan.	No se tendrán elementos fehacientes y seguridad jurídica de si se notificó o no alguna actuación de la autoridad.
Disminuye costos de traslado para el	

⁸⁰ PRODECON, El Buzón Tributario. http://www.prodecon.gob.mx/portal/estudios_tecnicos/estudio_buz%C3%B3n_tributario_publicar.pdf. Fecha de consulta: 15 de marzo de 2015.

contribuyente y la autoridad.	
Se faculta al SAT para que practique “revisiones electrónicas” a los contribuyentes con el fin de revisar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a partir de la información y documentación que las autoridades tengan en su poder.	Debe de explorarse los vicios propios en que puedan llegar a incurrir las notificaciones electrónicas y la forma en que los contribuyentes podrán promover su defensa.

Por último, cabe apuntar que la notificación de actos o resoluciones contenidas en documentos digitales que se efectúen en el buzón tributario, presentan un diverso problema que se encuentra relacionado con los artículos 137 y 152 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, hasta antes del año de 2014, establecía que, cuando la notificación se efectuara personalmente y el notificador no encontrara a quien debía notificar, le dejaría citatorio en el domicilio, sea para que esperara a una hora fija del día hábil posterior que se señalara en el mismo o para que acudiera a notificarse a las oficinas de las autoridades fiscales dentro del plazo de seis días contado a partir de aquél en que fue dejado el citatorio. Asimismo, establecía que el citatorio sería siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicaría la diligencia con quien se encontrara en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se haría por medio de instructivo que se fijaría en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

Ahora bien, con la reforma efectuada al artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, se establece que el citatorio a que se hace referencia podrá comunicarse a través del buzón tributario; sin embargo, si el requisito que establece el citado

precepto para dejar el citatorio para que la persona con la que se debe entender la diligencia espere al notificador a una hora determinada del día siguiente o para que acuda a notificarse a las oficinas de las autoridades fiscales dentro del plazo de seis días, implica la presencia física del notificador en el domicilio de la persona a quien se debe notificar y que esta no se encuentre en el momento en que dicho notificador acuda al domicilio, por lo que es evidente que no cabe la posibilidad de comunicar el citatorio a través del buzón tributario.

En la reforma de referencia también se establece que si la persona con quien se entienda la diligencia se niega a recibir la notificación, una vez entregado el citatorio, ésta se hará en el buzón tributario. En el artículo 134, fracción V, del Código Fiscal de la Federación se establece un tipo de notificación específico cuando se presenten estos supuestos que es la notificación por instructivo. La citada disposición establece que la notificación por instructivo procederá solamente en los casos y con las formalidades que establece el segundo párrafo del artículo 137 de dicho ordenamiento, esto es, cuando la persona con quien se entienda la diligencia, una vez entregado el citatorio, se niega a recibir la notificación, por lo que el notificador debe fijar en un lugar visible del domicilio donde se llevó a cabo la diligencia, copia del acto o resolución de que se trate, asentando la razón de tal circunstancia, lo que no corresponde a lo que se establece en el artículo 137 de que en estos casos la notificación se hará por buzón tributario.

Con la citada reforma, igualmente se establece que, cuando el requerimiento de pago, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, no pueda realizarse personalmente, porque la persona a quien deba notificarse no sea localizada en el domicilio fiscal, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 del Código, la notificación del requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario. Sin embargo el artículo 134, fracción III del Código Fiscal de la Federación, establece que en esos

supuestos la notificación debe hacerse por estrados: Dicho precepto dice lo siguiente:

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

...

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las Leyes fiscales y este Código.

...

Por su parte, en el artículo 139, se establecen las formalidades que deben cumplir este tipo de notificaciones, al señalar:

Artículo 139. Las notificaciones por estrados se harán fijando durante quince días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación y publicando además el documento citado, durante el mismo plazo, en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales; dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que el documento fue fijado o publicado según corresponda; la autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del décimo sexto día contado a partir del día siguiente a aquél en el que se hubiera fijado o publicado el documento.

De acuerdo a lo que se establece en estas disposiciones, cuando se dan los supuestos a que se refiere el artículo 134, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, la forma de notificar el acto administrativo no es a través del buzón tributario, sino conforme lo dispuesto en el artículo 139 de dicho ordenamiento. En este contexto se considera que debería reformarse el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, para quitar la parte relativa a que el citatorio podrá comunicarse a través del buzón tributario, así como la parte concerniente a que si la persona con quien se entienda la diligencia se niega a recibir la notificación, una vez entregado el citatorio, ésta se hará en el Buzón tributario, para quedar el texto de la citada disposición como estaba antes de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013.

En el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, se establece que el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el lugar donde se encuentren los bienes propiedad del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones en este Código. De esta diligencia se levantará acta circunstanciada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma, y se notificará al propietario de los bienes embargados a través del buzón tributario.

Sin embargo, esta disposición tampoco corresponde a lo que establece el artículo 137, en relación con el artículo 134, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, pues conforme a lo dispuesto en el precepto citado en primer término, si el ejecutor no encuentra a la persona con la que deba entenderse la diligencia de requerimiento y embargo de bienes, debe dejarle citatorio para que lo espere a una hora determinada del día siguiente, y si no lo hace deberá practicar la diligencia con la persona que se encuentre en el domicilio, debiendo levantar acta circunstanciada de dicha diligencia, y en el caso de que esa persona se niegue a recibir el acta, conforme a lo dispuesto en el precepto citado en segundo término, dicha acta deberá notificarse por instructivo que se fijará en un lugar visible de dicho lugar.

Por lo anterior, debería también reformarse el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, para quitar la referencia a la notificación en el Buzón tributario, para armonizarla con lo dispuesto en el artículo 137, en relación con el artículo 134, fracción V, del citado ordenamiento, para quedar el texto de la citada disposición como estaba antes de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013.⁸¹

⁸¹ Cabe apuntar que si bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció sobre el buzón tributario, esto no se considera en el desarrollo de este tema, pues lo que aquí se busca es dar un adecuado sustento jurídico a las notificaciones de actos o resoluciones contenidos en documentos digitales que se hacen a través del buzón tributario, considerando por supuesto el problema de conectividad tecnológica que enfrenta nuestro país.

4. LA INFORMACIÓN CONTABLE

En las fracciones III y IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, que fueron reformadas mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del citado ordenamiento, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 9 de diciembre de 2013, se estableció que los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos y que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, deberán ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con las reglas de carácter general que emita el citado organismo.

En la regla 2.8.1.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2016, se establece que los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad y a ingresar de forma mensual su información contable a través del Portal del Servicio de Administración Tributaria, excepto los contribuyentes que registren sus operaciones a través de la aplicación electrónica “Mis cuentas” en el Portal del SAT,⁸² deberán llevarla en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML que contenga lo siguiente:

-Catálogo de cuentas utilizado en el periodo, conforme a la estructura señalada en el Anexo 24 de la mencionada Resolución y Anexo Técnico publicado en el Portal del Servicio de Administración, al que se le agregará un campo con el código agrupador de cuentas del mencionado organismo, contenido en el Apartado A, inciso a) del Anexo 24.

⁸² De acuerdo a la Regla 2.8.1.5, estos contribuyentes son las personas físicas que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal, así como las personas físicas con actividad empresarial y profesional que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección I de la Ley del ISR, cuyos ingresos anuales no exceden de dos millones de pesos. Las personas físicas que en el ejercicio inmediato anterior hubieran percibido ingresos en una cantidad igual o menor a cuatro millones o que se inscriban en el RFC, en el ejercicio 2017 y estimen que sus ingresos no rebasarán la citada cantidad, así como las Asociaciones Religiosas del Título III de la Ley del ISR podrán optar por utilizar la aplicación electrónica “Mis cuentas”, donde capturarán sus ingresos, gastos y los comprobantes fiscales digitales, cuando no se utilicen los que se encuentran en la referida aplicación.

-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 y Anexo técnico publicado en el Portal del Servicio de Administración Tributaria, la cual 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 Código Fiscal de la Federación (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.

-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 Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de éste, conforme al Anexo 24 y Anexo Técnico publicado en el Portal del Servicio de Administración Tributaria. 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 y Anexo Técnico publicado en el Portal del Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte, en la regla 2.8.1.7 de la mencionada resolución se establece que la información deberá enviarse a través del Portal del Servicio de Administración Tributaria, dentro de la opción denominada “Trámites”, conforme a lo siguiente:

-El archivo correspondiente al catálogo de cuentas, se enviará por primera vez cuando se entregue la primera balanza de comprobación. En caso de que se modifique el catálogo de cuentas al nivel de las cuentas que fueron reportadas, éste deberá enviarse a más tardar al vencimiento de la obligación del envío de la balanza de comprobación del mes en el que se realizó la modificación.

-Mensualmente, el archivo relativo a la balanza de comprobación de cada periodo.

Tratándose de contribuyentes emisores de valores que coticen en las bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en las bolsas de valores ubicadas en los mercados reconocidos, a que se refiere el artículo 16-C, fracción II del Código Fiscal de la Federación y 104, fracción II de la Ley de Mercado de Valores, así como sus subsidiarias, enviarán la información en archivos mensuales por cada trimestre.

En el caso de personas morales y físicas dedicadas 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, que hayan optado por realizar pagos provisionales del ISR en forma semestral por virtud de lo que establece una Resolución de Facilidades Administrativas, podrán enviar su información contable de forma semestral mediante seis archivos que correspondan a cada uno de los meses que reporten.

-Anualmente, el archivo correspondiente a la balanza de comprobación ajustada al cierre del ejercicio,

En esta Regla se precisa que, cuando los contribuyentes no puedan enviar su información por no contar con acceso a Internet, podrán acudir a cualquier Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente (ADSC) donde serán atendidos por un asesor fiscal que los apoyará en el envío de la información desde las salas de Internet.

Ahora bien, de lo que se establece en la fracción IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, en relación con lo dispuesto en las reglas 2.8.1.6 y 2.8.1.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, se advierte que los contribuyentes deben enviar a través del Portal del Servicio de Administración Tributaria, en documentos digitales, bajo un formato determinado, cuyas características se establecen en el Anexo 24 de la mencionada Resolución y en el Anexo Técnico publicado en ese Portal, y agrupados en diversos archivos electrónicos, la información concerniente a su contabilidad.

Estas disposiciones, como se verá en seguida, presentan problemas de constitucionalidad, en la medida que violan derechos fundamentales de los contribuyentes.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que la contabilidad es una obra o bien del propio comerciante, forma parte de su propiedad y debe estar, por regla general, tutelada esa intimidad.⁸³

Javier Nájera Montiel, señala que la intimidad “protege de intromisiones a los datos e información de carácter personal del ser humano, en otras palabras los resguarda de injerencias ajenas. La intromisión puede ser de forma directa –o sea de modo personal-, o bien de forma indirecta, cuando se utilizan instrumentos o utensilios que permitan una injerencia a distancia. De igual forma, la intimidad tiende a proteger los datos e información propia del ser humano de todo tipo de difusión,

⁸³ Ejecutoria, Contradicción de tesis 90/2008-SS, Registro Núm. 21218; Novena Época; Segunda Sala; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXVIII, Noviembre de 2008, p. 243.

traduciéndose lo anterior en la protección de los mismos a la exposición del resultado obtenido de la intromisión. El control de datos e información se traduce en la posibilidad de mantenerlos en reserva, además de tener la posibilidad de controlar el manejo, uso, circulación y destino de los mismos ... El derecho a la información se encuentra restringido normativamente por la protección de los datos personales, cuyo aspecto axiológico se localiza en la intimidad misma. En otras palabras, los datos personales son protegidos, ya que los mismos se asumen como la materialidad del ámbito íntimo del ser humano.”⁸⁴

Por su parte, Jorge Antonio Mirón Reyes, señala que el derecho a la vida privada o a la intimidad debe ser considerado como un derecho humano, ya que es inherente a la persona y no puede ser limitado por la ley, independientemente del sistema jurídico que prive en determinado lugar. Este derecho ha sido conceptualizado como “...la prerrogativa que tienen los individuos para no ser interferidos o molestados, por persona o entidad alguna, en el núcleo esencial de las actividades que legítimamente deciden mantener fuera del conocimiento público”. El bien jurídico que se protege con este derecho es la tranquilidad y la dignidad de las personas, derecho que les permite el libre desarrollo de su personalidad. El derecho en comento se materializa cuando se protegen determinadas informaciones que son exclusivas de las personas y que tratan de mantener fuera del conocimiento ajeno, como son las vinculadas con el ámbito laboral, los expedientes médicos, legales y personales, la convivencia familiar, la correspondencia, la intimidad sexual y otras de la misma naturaleza. Las características de este derecho, se pueden resumir de la siguiente manera. Es un derecho esencial del individuo, es intransferible, irrenunciable, imprescriptible e inembargable. El derecho a la vida privada o a la

⁸⁴ NÁJERA MONTIEL, Javier, “El aspecto axiológico de los datos personales en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental”, Revista Derecho comparado a la información, nueva serie, número 11, enero-junio de 2008, Biblioteca Jurídico Virtual, Instituto de Investigaciones Jurídicas.
<http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoInformacion/11/art/art5.pdf>. Fecha de consulta: 8 de abril de 2015.

intimidad de las personas, constituye uno de los límites clásicos del derecho de acceso a la información.⁸⁵

Aristeo García González, desarrolla los principios básicos a los que debe sujetarse la protección de los datos personales frente a la administración pública, en los siguientes términos:

Sólo cuando un tratamiento de datos personales cumpla con una serie de principios podremos decir que estamos ante un tratamiento lícito de datos personales. De ahí que a nivel internacional se han establecido ciertos principios para que con base en ellos se cumplan las condiciones mínimas en el procesamiento de datos para que este sea legal y apropiado.

Por lo que un primer principio a la hora de la recogida de datos lo constituye su finalidad, siendo el que da la pauta para que los datos personales sean tratados para las finalidades para los cuales se hayan recogido, por lo que se ha definido como principio básico de la protección de datos. De ahí que este principio deba respetarse desde antes de que se inicie el tratamiento de datos personales, pues sólo así se podrá comprobar si los datos están siendo utilizados para la finalidad para la cual fueron recogidos. Por lo que además deberá informarse previamente al interesado el motivo de la recogida de sus datos.

A ello se suma el consentimiento, dado que para el tratamiento de datos es un principio esencial en la normativa, siendo el punto de partida de licitud de dicho tratamiento. De las características que conforman el consentimiento se ha establecido en la doctrina y el derecho comparado que debe ser:

-Libre, esto es, que se haya obtenido sin la intervención de vicio alguno del consentimiento en los términos regulados por las leyes.

-Específico, este alude a una determinada operación de tratamiento y para una finalidad determinada, explícita y legítima del responsable del tratamiento.

-Informado, por lo que el titular conoce con anterioridad al tratamiento de sus datos la existencia del mismo y las finalidades para las que el mismo se produce; e

-Inequívoco, donde no se puede deducir el consentimiento de los meros actos realizados por el afectado (el llamado consentimiento presunto), sino que es necesario que exista expresamente una acción u omisión que implique la existencia del consentimiento.

Luego, encontramos el principio de veracidad, según el cual los datos deben ser exactos, y en caso de ser necesarios actualizados. Otro principio es el de la pertinencia, donde los datos personales deben ser adecuados, pertinentes y no excesivos con relación a los fines para los que se recaben, y para los que se traten posteriormente. Esto implica que la naturaleza de los datos deben corresponderse con el objetivo perseguido y, por lo tanto, que este principio debe ponerse en conexión con el principio de finalidad.

La conservación de los datos personales, o bien el principio de caducidad, es otro principio a través del cual los datos deben ser conservados durante un periodo que no

⁸⁵ MIRÓN REYES, Jorge Antonio, "Ataques a la vida privada y a la intimidad, frente al derecho de acceso a la información", Revista Derecho comparado a la información, nueva serie, número 8, julio-diciembre de 2006, Biblioteca Jurídico Virtual, Instituto de Investigaciones Jurídicas.
<http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/DerechoInformacion/numero/8/art/art3.htm>. Fecha de consulta: 10 de abril de 2015.

exceda del necesario para los fines para los que fueron recogidos y que pueda provocar la identificación de los afectados. Si los datos fueran conservados por un periodo de tiempo más largo del mencionado, se deben establecer las garantías apropiadas.

Además de los mencionados, a partir de los principios de licitud y lealtad, se establece la obligación de legitimidad y corrección en la obtención y elaboración de los datos, esto es la prohibición de obtener y tratar datos de forma ilícita o desleal.

Dentro de la estrategia preventiva típica de la regulación de este derecho el principio de seguridad en el tratamiento de datos personales, postula la necesidad de adoptar medidas técnicas que eviten accesos, modificaciones o difusiones no autorizadas o accidentales, esto con la intención además de evitar desvíos de información a sitios no previstos.

Finalmente, pero no menos importante lo constituye el principio de confidencialidad o deber de secreto, se destaca como un deber que debe observarse por toda persona que tenga acceso a los datos, durante todo el tiempo que dure el tratamiento y aun después de que finalice el mismo, que busca garantizar que quienes traten datos de carácter personal en el desarrollo de sus funciones, los guarden y garanticen el secreto sobre los mismos.

Todos estos son principios que las administraciones deben tomar en cuenta a la hora de la recogida y tratamiento de los datos, mientras que los ciudadanos deben conocer y ser conscientes de ellos a la hora de proporcionárselos al sector público.⁸⁶

Por su parte, Oscar Cruz Barney, citando a Gustavo Adolfo Bello Martínez⁸⁷, alude a esos principios en los términos siguientes:

1. Las bases de datos personales deben procesarse justa y legalmente y su procesamiento debe cumplir con ciertas condiciones mínimas, por ejemplo, contar con el consentimiento del sujeto de los datos. 2. Los datos personales deben ser obtenidos para uno o varios propósitos definidos y legales, y no pueden ser procesados de una forma incompatible con esos propósitos originales. 3. Los datos personales deben ser adecuados y no excesivos con relación a los propósitos definidos por los cuales son procesados. 4. Los datos personales deben ser correctos, y cuando sea necesario, actualizados. 5. Los datos personales no pueden mantenerse más allá de lo necesario para cumplir con los propósitos para los cuales fueron procesados. 6. Los datos personales no deben transferirse a países que no los protejan al menos con la misma seguridad. 7. El controlador de los datos personales debe establecer y mantener las medidas técnicas y organizacionales adecuadas para evitar el procesamiento ilegal o no autorizado de los datos personales, así como para evitar la pérdida, destrucción o daño accidental a los mismos.⁸⁸

⁸⁶ GARCÍA GONZÁLEZ, Aristeo, "La protección de los datos personales en la administración electrónica. Aspectos Generales", Revista de Derecho comparado a la información, año 2009, número 14. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/decoin/cont/14/art/art3.pdf>. Fecha de consulta: 10 de abril de 2015.

⁸⁷ BELLO MARTÍNEZ Gustavo Adolfo, "Principios generales a considerar en la elaboración de una ley de datos personales", en Concha Cantú, Hugo, A López-Ayón, Sergio y Tacher Epelstein, Lucy, "Transparenta al Estado: la experiencia mexicana de acceso a la información", México, UNAM, Instituto de Investigaciones jurídicas, 2004.

⁸⁸ CRUZ BARNEY, Oscar, "Antecedentes jurídicos de la transparencia y acceso a la información en México", Revista Derecho comparado a la información, nueva serie, número 17, enero-junio de 2011, Biblioteca Jurídico Virtual, Instituto de Investigaciones Jurídicas. <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoInformacion/17/art/art3.pdf> Fecha de consulta: 10 de abril de 2015.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, protege la intimidad de los datos e información de las personas, en los siguientes términos:

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.

... Las comunicaciones privadas son inviolables. La ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas...

Esta disposición constitucional, como puede advertirse, establece expresamente el derecho de toda persona a la protección de sus datos personales y sólo autoriza a las autoridades para molestar a un individuo en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, si media mandamiento escrito que describa y fundamente su intromisión, es más, prohíbe y sanciona cualquier violación en las comunicaciones privadas de las personas.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que se encuentra apegado a la Constitución el que la autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación requieran a los contribuyentes para que exhiban su contabilidad en las oficinas de dichas autoridades, siempre y cuando respeten lo previsto en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, o tratándose de una visita domiciliaria para que la exhiban en su domicilio, siempre que observen lo que al respecto establece el precepto constitucional de referencia. La tesis a que se hace mención, dice lo siguiente:

COMPROBACIÓN FISCAL. NO ES VIOLATORIA DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN AL ESTABLECER DIVERSAS FORMAS DE REALIZARLAS. Las facultades de comprobación fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puede llevarse a cabo en forma conjunta, indistinta o sucesivamente, a criterio de la autoridad hacendaria, a través de cualquiera de las formas establecidas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es decir, por medio de revisión de declaraciones, de dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, por medio de la práctica de avalúos o verificación física de toda clase de bienes, allegándose información de funcionarios, o bien, a través de la práctica de visitas domiciliarias o requiriendo la exhibición de la contabilidad en el domicilio del

contribuyente o en las oficinas de las autoridades correspondientes. Por tanto la circunstancia de que la fracción II del citado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, establezca la posibilidad de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, exhiban su contabilidad incluso en el domicilio de las autoridades administrativas, no infringe lo dispuesto por el artículo 16, noveno párrafo, de la Carta Magna, ya que éste se refiere únicamente a la práctica de visitas domiciliarias y no a todas y cada una de las formas de comprobación fiscal, las que constituyen actos de molestia reguladas por el párrafo primero del propio precepto constitucional. En tales condiciones, debe concluirse que la facultad de comprobación a que se refiere el multicitado artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, queda comprendida dentro de la disposición general consagrada en el primer párrafo del propio artículo 16 de la Ley Fundamental, esto es, que el acto de molestia debe ser consecuencia de un mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Cabe destacar que el hecho de que el constituyente haya establecido un párrafo relativo a visitas domiciliarias, obedeció a que quiso dar una regla de protección especial al domicilio, de tal forma que no pudiera violarse sino en los casos previstos por el propio artículo 16 constitucional, es decir, para cateos o visitas domiciliarias, sin que ello implique que las facultades de comprobación fiscal no puedan llevarse a cabo en forma diversa, siempre y cuando se respeten las disposiciones a que debe sujetarse todo acto de autoridad a que se refiere el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinticuatro de octubre en curso, por unanimidad de once votos, aprobó con el número XCVI/95 (9a.) la tesis que antecede, y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal a veinticuatro de octubre de 1995.⁸⁹

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, autoriza a las autoridades fiscales dentro de una visita domiciliaria, para exigir a los contribuyentes exhiban su contabilidad, siempre y cuando cumplan con determinadas formalidades. El citado precepto constitucional, establece en lo conducente lo siguiente:

Artículo 16...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

...

De acuerdo a lo que se establece en esta disposición constitucional, la visita domiciliaria únicamente tiende a que el visitado exhiba a los visitadores los libros y

⁸⁹ Novena Época. Registro: 200265. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo II, noviembre de 1995. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P-XCVI/, p. 80.

papeles que sean indispensables, esto es rigurosamente necesarios para comprobar que ha cumplido con las disposiciones fiscales.

En cuanto a la expresión libros y papeles indispensables, se ha considerado que esta expresión alude en forma amplia a la contabilidad. El Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito señaló al respecto lo siguiente:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE PREVÉ LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA REVISAR LA CONTABILIDAD, BIENES Y MERCANCÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES, NO CONTRAVIENE EL PÁRRAFO DÉCIMO PRIMERO DEL NUMERAL 16 DE LA CARTA MAGNA. De una interpretación integral del párrafo décimo primero del artículo 16 constitucional, que establece que las autoridades administrativas tienen facultades para ordenar visitas domiciliarias y "exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales", y de su concatenación con el diverso 31, fracción IV, de la invocada Ley Suprema, se llega a la convicción de que el legislador le otorgó a la autoridad fiscal amplias atribuciones a fin de que ésta ejerciera con eficiencia sus facultades de comprobación; por ende, debe estimarse que el texto "libros y papeles indispensables" alude en forma amplia a la contabilidad, misma que se integra por los sistemas y registros contables, papeles de trabajo, cuentas especiales, libros y registros sociales, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, equipos de control volumétrico, la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales, así como los bienes y mercancías que respaldan las operaciones efectuadas por los contribuyentes; en consecuencia, el numeral 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación que prevé la facultad de la autoridad hacendaria de revisar bienes y mercancías, no rebasa la norma constitucional, sino en todo caso provee al exacto cumplimiento de la disposición constitucional.

Amparo directo 564/2004. Grupo Industrial Mozen, S.A. de C.V. 29 de junio de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Elías Álvarez Torres. Secretario: José Luis Martínez Villarreal.⁹⁰

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, también ha considerado que no es inconstitucional que en determinados supuestos, se faculte a las autoridades fiscales para obtener copias sólo de una parte de la contabilidad o para su aseguramiento provisional. Esos supuestos se encuentran establecidos en las tesis que a continuación se transcriben:

⁹⁰ Novena Época. Registro: 177299. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXII, Septiembre de 2005. Materia(s): Administrativa. Tesis: XX.1º, p. 1463.

VISITA DOMICILIARIA. EL EJERCICIO DE LA FACULTAD DE LOS VISITADORES PARA OBTENER COPIA DE SÓLO PARTE DE LA CONTABILIDAD DEL VISITADO, NO REQUIERE CIRCUNSTANCIAR EN EL ACTA RELATIVA QUE EL CASO SE UBICA EN ALGUNA DE LAS NUEVE FRACCIONES DEL PÁRRAFO TERCERO DEL ARTÍCULO 45 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El citado artículo establece en sus párrafos primero y último, como regla general, que en las visitas domiciliarias los visitadores podrán obtener copias de sólo parte de la contabilidad del visitado para que, previo cotejo con sus originales, sean certificadas y anexadas a las actas finales o parciales respectivas, en las que se expresen únicamente los documentos de donde se obtuvieron, con el objeto de verificar datos en la oficina de la autoridad fiscalizadora; mientras que en el párrafo tercero y las nueve fracciones del propio numeral se prevén diversos casos de excepción a la citada regla general los cuales, por su gravedad y entidad, hacen necesario que se resguarde, mediante su compulsión y certificación, toda la contabilidad, a fin de evitar su destrucción o cambio, asegurar los hechos contenidos en ella que pudieran ser constitutivos no sólo de infracciones administrativas, sino penales, y que no se impida a la autoridad exactora, a través de los visitadores designados, realizar la fiscalización de la contabilidad de los contribuyentes en el local de la autoridad. Siendo así, los visitadores designados por las autoridades fiscales que obtengan copias de sólo parte de la contabilidad del visitado, están constreñidos a levantar únicamente el acta parcial correspondiente en la que señalen los documentos de los que se obtuvieron aquéllas, hecho lo cual podrán continuar la visita en el domicilio o en los establecimientos del visitado, no así a circunstanciar en el acta parcial que el caso se ubica en alguno de los supuestos previstos en las nueve fracciones del párrafo tercero del citado artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, ni a levantar el acta en términos del numeral 46 del mismo ordenamiento tributario.

Tesis de jurisprudencia 139/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del catorce de agosto de dos mil trece.⁹¹

ASEGURAMIENTO DE LA CONTABILIDAD CUANDO EL CONTRIBUYENTE SE NIEGA A PROPORCIONAR LA QUE ACREDITE EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ADICIONADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. De la interpretación histórica, teleológica y conforme del artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que este tipo de aseguramiento provisional pretende que el contribuyente, desde que se lleva a cabo dicha medida, no destruya, altere o modifique su contabilidad, en aras de que la autoridad conozca con precisión su situación fiscal y no garantizar adeudos fiscales determinados. Por esa razón, ante la negativa a proporcionar documentos vinculados con la contabilidad, sea en forma total o parcial, la autoridad fiscal podrá asegurar provisionalmente la misma, lo cual respeta el principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque existe congruencia entre el objeto y la medida provisional adoptada, habida cuenta que con ello es posible conocer el estado fiscal del sujeto obligado; además, como elemento esencial de la medida provisional fiscal, permite el funcionamiento de la empresa, pues no es necesario asegurar, aun de forma preventiva, la negociación o el resto de los bienes como inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, porque estos elementos mercantiles no son los idóneos para determinar la situación fiscal del contribuyente, más bien simularía un mecanismo de garantía para futuros créditos fiscales, cuyas prácticas han sido declaradas inconstitucionales por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de

⁹¹ Décima Época. Registro: 2004628. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXIV, Septiembre de 2013, Tomo 2. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 139/2013 (10a.), p. 1815.

Justicia de la Nación, distorsionándose el bien jurídico que con la medida se pretende salvaguardar, a saber, el cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas.

Amparo en Revisión 367/ 92. Industrial Eléctrica Flor, S.A. 19 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Martha Leonor Bautista de la Luz.

Tesis de jurisprudencia 139/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticuatro de septiembre de dos mil ocho.⁹²

Como corolario, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha resuelto que el legislador sólo puede facultar a las autoridades fiscales para emitir los actos de molestia que, en función de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos, tienden a verificar su cumplimiento, pues sólo en relación con éstas se justifican sus facultades e incluso su existencia, de ahí que lo dispuesto en el artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación, que faculta a las autoridades fiscales para solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, con el fin de planear y programar actos de fiscalización, sin que tal solicitud signifique que las citadas autoridades estén iniciando el ejercicio de sus facultades de comprobación, sea violatorio de la garantía de seguridad jurídica establecida en el artículo 16, primer párrafo, de la Constitución. La tesis a que se hace mención dice lo siguiente:

FISCALIZACIÓN. LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 42-A (VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE 1998), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA PLANEAR Y PROGRAMAR LOS ACTOS RELATIVOS, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. La garantía de seguridad jurídica que se contiene en el artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Federal implica, en principio, que ningún gobernado puede ser molestado sino a través de un mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde la causa legal del procedimiento. Sin embargo, el legislador no puede facultar a cualquier autoridad para emitir todo tipo de actos de molestia, sino que está obligado a hacerlo dentro de las facultades y límites que impone el marco jurídico al que debe sujetarse cada autoridad, en función de las obligaciones que correlativamente tienen los gobernados; de ahí que tratándose de las autoridades fiscales, el legislador sólo puede facultar a éstas para emitir los actos de molestia que, en función de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos, tiendan a verificar su cumplimiento, pues sólo en relación con estas se justifican sus facultades e incluso su existencia. En congruencia con lo anterior, es de estimarse que el referido artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación, al facultar a las

⁹² Novena Época. Registro: 168723. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVIII, Octubre de 2008. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a./J. 139/2008, p. 440.

autoridades fiscales para solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, con el fin de planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 del propio Código y sin que tal solicitud signifique que las citadas autoridades estén iniciando el ejercicio de sus facultades de comprobación, viola la garantía de seguridad de referencia. Ello es así, porque el citado artículo 42-A permite que el contribuyente sea molestado por las autoridades fiscales, sin que el acto de molestia guarde relación alguna con su obligación de contribuir a los gastos públicos. Esto es así, si las facultades de las autoridades fiscales sólo se justifican en función de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos y si la solicitud de datos, informes o documentos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no está encaminada a verificar el cumplimiento de esa obligación, resulta inconcuso que el artículo 42-A del código tributario es violatorio de la mencionada garantía de seguridad jurídica.

Amparo en Revisión 481/99. Ford Motor Company, S.A de C.V. 13 de julio de 2000. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo en Revisión 1378/99. Climate Systems Mexicana, S.A de C.V. 13 de julio de 2000. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente Olga Sánchez Cordero de García Villegas. José Luis Vásquez Camacho.

El Tribunal en Pleno en su sesión celebrada hoy cinco de septiembre en curso, aprobó, con el número CLV/2000, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México Distrito Federal, a cinco de septiembre de 2000.⁹³

Ahora bien, de lo expuesto se advierte que la contabilidad, al constituir una obra o bien, propiedad del contribuyente, la privacidad e intimidad de la información contenida en ella, debe estar debidamente tutelada, de ahí que la Constitución sólo obligue a los contribuyentes a exhibir a las autoridades fiscales, la información contable que sea indispensable, esto es rigurosamente necesaria para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, y autorice a dichas autoridades, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, para sacar copias de ciertos documentos o, en determinados supuestos para asegurar provisionalmente toda la contabilidad.

Por otra parte, la información contable que el Servicio de Administración Tributaria pretende obtener de los contribuyentes a través del Portal del Servicio de Administración Tributaria, no cumple con los principios básicos que deben observarse

⁹³ Novena época. Registro 191113. Instancia Pleno.. Tipo de tesis: aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, septiembre de 2000, Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis P. CLV/2000, p. 25.

para estimar que la obtención de esa información es lícita o apropiada para su tratamiento. Lo anterior, por las siguientes razones:

El cumplimiento de las obligaciones fiscales, descansa en el principio de cumplimiento voluntario, lo que significa que es al contribuyente al que le corresponde determinar y enterar las contribuciones a su cargo y, a las autoridades fiscales, verificar que dichas contribuciones se hayan determinado y enterado conforme lo establecen las disposiciones fiscales.

Este principio se desprende del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los gobernados de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; del artículo 16, primer párrafo, de dicho ordenamiento, que establece que ningún gobernado puede ser molestado en sus papeles o posesiones, entre otras, sino a través de un mandamiento escrito de autoridad competente, así como de lo dispuesto en el décimo sexto párrafo de este último precepto Constitucional, que señala que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

Asimismo, se encuentra previsto en el Código Fiscal de la Federación, al establecer que “corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario”.⁹⁴

Cabe apuntar que el sentido y alcance de este principio, el cual rige las relaciones entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, se explica en la exposición de motivos de la Iniciativa del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, donde se dice al respecto lo siguiente:

⁹⁴ CFF. Artículo 6o., tercer párrafo.

Las relaciones entre el fisco y los contribuyentes estarán determinadas por el principio del cumplimiento voluntario de las normas fiscales, lo que no significa que quede al arbitrio del particular el pago de las contribuciones a su cargo, ya que siempre será obligatorio el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Con dicho principio sólo se enfatiza que no se estima necesario que en todos los casos la autoridad constriña o exija coercitivamente la observancia de las leyes, sino que se tiene la confianza de que la generalidad de los contribuyentes, por convencimiento y por su propio interés, pagarán en forma espontánea sus contribuciones.

Esta confianza en la madurez y sentido de solidaridad social de la población, es el resultado de un largo proceso educativo y tiene muy variadas consecuencias en la legislación que se propone: por regla general, son los particulares y no la autoridad, quienes determinan por qué y cuánto deben pagar; la autoridad tiene funciones receptoras y de vigilancia del oportuno cumplimiento así como de la veracidad de los datos que le son declarados.⁹⁵

Por tanto, conforme a este principio, las autoridades fiscales sólo pueden requerir información contable, una vez que han transcurridos los plazos establecidos por las disposiciones fiscales para que los contribuyentes determinen y paguen las contribuciones a su cargo, es decir, no es sino hasta que dichos contribuyentes presentan la declaración y enteran los impuestos correspondientes, cuando las autoridades fiscales están en posibilidad de revisar esa declaración y solicitar la información contable que la respalda, a fin de comprobar si determinaron y pagaron correctamente las contribuciones a su cargo.

Ahora bien, si el Servicio de Administración Tributaria, pretende obtener información contable de los contribuyentes, sin haber ejercido sus facultades de comprobación, es claro que con ello, además de que se vulnera el principio de cumplimiento voluntario que rige nuestro sistema impositivo, se vulnera el principio de finalidad al que debe sujetarse la obtención de datos personales, al no existir un fin perfectamente definido y previamente determinado que legitime al citado organismo para obtener esa información, y que permita a los contribuyentes comprobar que efectivamente dicha información será tratada o procesada para cumplir con una finalidad determinada.

⁹⁵ Página de Internet de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Iniciativa presentada a la Cámara de Diputados el 15 de diciembre de 1981.
<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?IdOrd=445&IdRef=1&IdProc=1> Fecha de consulta: 20 de abril de 2015.

Ante la ausencia de ese fin, no es posible que se cumpla con el principio de pertinencia, con el cual está íntimamente relacionado, según el cual los datos personales deben ser adecuados, pertinentes y no excesivos con relación a los fines para los que se recaben, como tampoco con el principio de conservación de los datos personales, el cual exige que los datos sean conservados durante un periodo que no exceda del necesario para los fines para los que fueron recogidos.

Tampoco se puede determinar quién será el controlador de los datos personales y por consecuencia el responsable de tratar o procesar esa información, de mantener las medidas técnicas para evitar el procesamiento ilegal o no autorizado de esa información, así como para evitar la pérdida, destrucción o daño accidental de la misma, pues al depositarse simplemente en el Portal del Servicio de Administración Tributaria, cualquier empleado o funcionario del citado organismo, con acceso a ese portal, podría hacer un uso inadecuado de la misma.

En este contexto, lo dispuesto en el artículo 28, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación que obliga a los contribuyentes a depositar su información contable en el Portal del Servicio de Administración, al no respetar el derecho a la intimidad de la información que es personal de los contribuyentes, ni el marco jurídico que delimita la actuación de las autoridades fiscales frente a los contribuyentes, ni los principios a los que debe sujetarse la obtención de esa información por parte de dichas autoridades, tal disposición debería quitarse o eliminarse del Código Fiscal de la Federación.⁹⁶

5. DECLARACIONES, AVISOS, INFORMES Y COMPROBANTES FISCALES DIGITALES

Uno de los problemas que enfrentan determinados contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como son: el llevar los registros y asientos

⁹⁶ No se pasa por alto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunció sobre la constitucionalidad de la información contable, no obstante, se considera que los argumentos que se plantean son adecuados para sustentar la reforma legislativa propuesta.

contables por medios electrónicos, el expedir comprobantes fiscales digitales, así como el presentar declaraciones, avisos u otro tipo de informes en documentos digitales, es que en el lugar donde se encuentra su domicilio fiscal, no cuentan con acceso a internet.

Cabe apuntar que este problema, lo observó la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en el documento denominado “Comprobantes fiscales digitales y cancelación de sellos digitales a la luz de la reforma fiscal 2014”, que en el apartado de riegos señala: “Se requiere en todo caso de accesibilidad a internet, sin que se desconozcan los problemas de conectividad que se presentan en diversas zonas del país, así como el acceso a una computadora.”⁹⁷

Incluso, se reconoció en el artículo segundo transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, al establecer: “Por 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, debiendo diferenciar entre las distintas clases de contribuyentes y considerar la cobertura tecnológica según las regiones del país, dando inicio con los contribuyentes que lleven contabilidad simplificada”.

También se reconoció en el artículo 112 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicable a los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, al establecer que los contribuyentes que tributen conforme a dicho régimen “y que tengan su domicilio fiscal en poblaciones o en zonas rurales, sin servicio de internet”, podrán ser liberados de cumplir con la obligación de presentar declaraciones, y realizar el registro de sus operaciones a través de internet o en medios electrónicos, siempre

⁹⁷[http://www.prodecon.gob.mx/portal/estudios_tecnicos/Comprobantes Fiscales Digitales y Cancelacion de Sellos Digitales.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/portal/estudios_tecnicos/Comprobantes_Fiscales_Digitales_y_Cancelacion_de_Sellos_Digitales.pdf). Fecha de consulta: 20 de abril de 2015.

que cumplan con los requisitos que las autoridades fiscales señalen mediante reglas de carácter general.

Sin embargo, lo que establece el Servicio de Administración Tributaria, en las reglas 2.8.1.7 y 3.13.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, no responde a lo que se señala en los preceptos legales antes transcritos, en los cuales se le ordena al citado organismo, tratándose de la obligación de llevar contabilidad electrónica y de enviar la información contable por Internet, a considerar la cobertura tecnológica, así como a liberar a los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal que tengan su domicilio fiscal en poblaciones o en zonas rurales, sin servicio de internet, de cumplir con la obligación de presentar declaraciones, y realizar el registro de sus operaciones a través de internet o en medios electrónicos, siempre que cumplan con los requisitos que las autoridades fiscales señalen mediante reglas de carácter general.

Lo anterior es así, porque el Servicio de Administración Tributaria en las mencionadas reglas, considera que esa información y documentación, debe enviarse a través de Internet o medios electrónicos, para lo cual impone obligaciones adicionales a los contribuyentes como es el trasladarse a cualquier Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente que cuentan con el servicio de internet o, tratándose de contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, a trasladarse también a las oficinas correspondientes de la entidad federativa donde tengan su domicilio fiscal, y que por supuesto cuenten con el servicio de Internet, en el caso de que dicha entidad hubiera firmado el anexo al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, esto es el convenio relativo a la administración y recaudación de los impuestos concernientes a dicho régimen.

Cabe apuntar que el problema que se comenta, se reconoce también en la Ley del Impuesto sobre la Renta, tratándose de los comprobantes fiscales digitales que deben expedir las dependencias públicas que se encuentran ubicadas en lugares sin acceso a internet.

En efecto, mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de noviembre de 2016, se reformó el quinto párrafo del artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para establecer la obligación a la Federación, entidades federativas, municipios y a las instituciones que por ley están obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación, de emitir comprobantes fiscales digitales por las contribuciones, productos y aprovechamientos que cobran así como por los apoyos o estímulos que otorguen y exigir estos comprobantes cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de ley; precisando en el artículo segundo de las disposiciones transitorias del mencionado Decreto, que el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, otorgará facilidades administrativas para el cumplimiento de esta obligación a aquellas dependencias públicas cuyo domicilio se ubique en el listado de poblaciones rurales sin acceso a Internet, contenido en el portal de dicho órgano administrativo.

Esta última disposición que otorga facilidades administrativas a las dependencias públicas que tienen la obligación de expedir comprobantes fiscales digitales por internet, y que excluye a los contribuyentes que tienen esa misma obligación, viola incluso el principio general de igualdad establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si estos contribuyentes están en la misma situación de hecho que aquellas dependencias públicas, es decir, su domicilio se encuentra en las mismas poblaciones o en las mismas zonas rurales sin servicio de internet, deberían de recibir el mismo tratamiento, pues no existe una justificación objetiva y razonable que permita darles uno diferente.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al desarrollar este principio, así lo ha considerado, como puede verse en la tesis que a continuación se transcribe.

PRINCIPIO GENERAL DE IGUALDAD. SU CONTENIDO Y ALCANCE. El Principio de igualdad tiene un carácter complejo en tanto subyace a toda la estructura constitucional y se encuentra positivizado en múltiples preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que constituyen sus aplicaciones concretas, tales como el artículo 1o., primer y tercer párrafos, 2o., apartado B, 4o., 13, 14, 17, 31, fracción IV, y 123, apartado A, fracción VII. Esto es, los principios constitucionales referidos constituyen normas particulares de igualdad que imponen obligaciones o deberes específicos a los poderes públicos en relación con el principio indicado; sin embargo, tales poderes, en particular el legislador, están vinculados al principio general de igualdad, establecido, entre otros, en el artículo 16 constitucional, en tanto que éste prohíbe actuar en exceso de poder o arbitrariedad. Ahora bien, este principio, como límite a la actividad del legislador, no postula la paridad entre todos los individuos, no implica necesariamente una igualdad material o económica real, sino que exige razonabilidad en la diferencia de trato, como criterio básico para la producción normativa. Así del referido principio derivan dos normas que vinculan específicamente al legislador ordinario: por un lado, un mandamiento de trato igual en supuestos de hecho equivalentes, salvo que exista un fundamento objetivo y razonable que permita darles uno desigual y, por el otro, un mandato de tratamiento desigual, que obliga al legislador a establecer diferencias entre supuestos de hecho distintos cuando la propia Constitución las imponga. De esta forma, para que las diferencias normativas puedan considerarse apegadas al principio de igualdad es indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con estándares y juicios de valor generalmente aceptados, cuya pertinencia debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo concurrir una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.⁹⁸

En esta tesis, se considera que tendrían que establecerse en el Código Fiscal de la Federación, diversas disposiciones que liberaran a los contribuyentes de la obligación de llevar contabilidad electrónica y de enviar cualquier información a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria; de expedir comprobantes fiscales digitales y de presentar solicitudes, declaraciones y avisos a través de medios electrónicos, cuando su domicilio fiscal se encuentre en poblaciones o zonas rurales sin servicio de Internet, facultando al citado organismo para instrumentar un esquema de facilidad de comprobación para todos estos contribuyentes, hasta en tanto no tengan acceso a Internet, así como para establecer que dichos contribuyentes no llevarán sus registros y asientos contables por medios electrónicos, hasta que se cuenten con ese servicio. Una disposición similar tendría que establecerse, tratándose de las declaraciones, avisos e informes que deben presentar estos contribuyentes, autorizándolos para hacerlo, ya sea presentándolas

⁹⁸ Novena época. Registro 169439. Instancia Segunda Sala. Tipo de tesis: aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, Junio de 2008, Materia(s): Constitucional, Tesis 2a. LXXXVII/2008, p. 440.

directamente en las oficinas que autorice el citado organismo, o enviándolos por correo certificado con acuse de recibo.

Tratándose de pequeños contribuyentes, como son aquéllos que venden productos o prestan servicios como negocios pequeños y micro negocios que aun teniendo su domicilio fiscal en poblaciones con servicio de internet, no cuentan con los recursos económicos para adquirir una computadora y pagar ese servicio, debería también en este caso, considerando un límite de ingresos al año que pudieran obtener estas personas, se les excluyera de la obligación de presentar declaraciones, avisos o informes, y realizar el registro de sus operaciones a través de internet o en medios electrónicos.

CONCLUSIONES

PRIMERA. La regulación del uso de los documentos digitales y de la firma electrónica avanzada en el sistema jurídico de nuestro país, se desarrolló con base en la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico y la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas, y sus respectivas Guías para su incorporación en el derecho interno de cada país, mediante las reformas efectuadas al Código Civil Federal, al Código Federal de Procedimientos Civiles y al Código de Comercio, en dicha materia, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de mayo del 2000, así como con las realizadas a este último ordenamiento en materia de firmas electrónicas, las cuales fueron publicadas en ese medio de difusión oficial tres años y tres meses después.

SEGUNDA. En el marco de las reformas efectuadas a los mencionados ordenamientos, y por supuesto, conforme a las Leyes Modelo sobre Comercio Electrónico y Firmas Electrónicas, se reformó el Código Fiscal de la Federación mediante el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, para incorporar de manera integral en el ámbito tributario, el uso de los documentos digitales con firma electrónica avanzada.

TERCERA. En este contexto, toda reforma que se pretenda hacer al Código Fiscal de la Federación en materia de medios electrónicos, necesariamente debe tomar en cuenta el marco jurídico que se establece en el Título I, Capítulo Segundo denominado "De los medios electrónicos"; del citado ordenamiento, las disposiciones del Código Civil y del Código de Comercio que se aplican supletoriamente, las Leyes Modelo sobre el Comercio Electrónico y Firmas Electrónicas, así como los criterios y recomendaciones contenidos en sus Guías para su incorporación en el derecho interno de cada país.

CUARTA. Con las reformas que se han efectuado al Código Fiscal de Federación en materia de medios electrónicos, con posterioridad a las reformas

publicadas en 5 de enero de 2004, se han incorporado nuevas disposiciones en el uso de documentos digitales y firma electrónica avanzada, que han generado distintos problemas, ya sea porque no responden al marco jurídico al que deben sujetarse los documentos digitales con firma electrónica avanzada o, porque en el contexto en que son utilizados, se apartan del marco constitucional que protege los derechos de los contribuyentes, o porque para su implementación se deja de considerar que no en todo el país, existe la necesaria cobertura tecnológica que permita a todos los contribuyentes, cumplir con sus obligaciones fiscales a través de medios electrónicos.

QUINTA. En virtud de lo anterior, se propone derogar o modificar aquellas disposiciones que se considera no respetan el marco jurídico que regula el uso de los documentos digitales y la firma electrónica avanzada, o el marco constitucional que protege los derechos de los contribuyentes, así como adicionar otras que se ajusten a ese marco normativo y reconozcan la realidad que en materia de conectividad tecnológica existe en nuestro país.

PROPUESTAS

Las disposiciones que se propone derogar, modificar o adicionar, en los aspectos y por las razones que se exponen en el Capítulo V de este trabajo, son las siguientes:

1. Del artículo 17-H, del Código Fiscal de la Federación, donde se establecen los supuestos por los que el Servicio de Administración Tributaria, dejará sin efectos los certificados que emita, se propone derogar los contenidos en la fracción X, que están relacionados con los certificados de sellos digitales que deben contener los comprobantes fiscales digitales, para que esos supuestos sólo sean aquellos que fueron establecidos 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 el 5 de enero de 2004.

2. Se propone reformar el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, para dejar en libertad a los contribuyentes que cuenten con conectividad tecnológica y con los recursos necesarios para contratar el servicio de internet, de decidir si las notificaciones de actos o resoluciones contenidos en documentos digitales, se les efectúen a través del buzón tributario. El texto de dicha reforma quedaría en los siguientes términos:

Artículo 17-K. Las personas físicas y morales ~~inscritas en el registro federal de contribuyentes~~ **que así lo soliciten**, tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

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

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

La solicitud a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán enviarla en documento digital con firma electrónica avanzada a la dirección electrónica que señale el Servicio de Administración Tributaria en reglas de carácter general. En dicha solicitud deberán señalar, además su correo electrónico.

Las personas físicas y morales ~~que tengan~~ **a quienes se les haya** asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria **al correo electrónico señalado en la solicitud mencionada en el párrafo que antecede.** ~~mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.~~

3. Se propone derogar la fracción IV, del artículo 28, del del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que obliga a los contribuyentes a enviar su información contable al portal de “Trámites y Servicios” del Servicio de Administración Tributaria, sin respetar el derecho a la privacidad o intimidad de la información que es personal de los contribuyentes, ni el marco jurídico que delimita la actuación de las autoridades fiscales frente a los contribuyentes, ni los principios a los que debe sujetarse la obtención de esa información por parte de dichas autoridades.

4. Del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, se propone derogar los párrafos tercero al sexto, donde se establece que tratándose de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, pues una firma electrónica avanzada, sólo puede constar en un documento digital generado, comunicado, recibido y archivado por medios electrónicos.

Asimismo, se propone adicionar un tercer y cuarto párrafos, al artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, para darle sustento jurídico a la firma electrónica del funcionario competente que conste en un acto administrativo contenido en un documento digital que para efectos de su notificación se dejará en el buzón tributario que se encuentra en la página de internet del Servicio de Administración.

También se propone derogar el segundo párrafo de la fracción I del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, donde señala que “tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios”. Lo anterior, porque la notificación personal implica que un notificador acude al domicilio del contribuyente a entregarle físicamente el documento donde consta el acto administrativo que debe notificarse, por lo que la expresión “deberá transmitirse codificado al destinatario”, no tiene sentido alguno en el caso de este tipo de notificaciones y, porque la notificación que se hace en el buzón tributario, no implica transmitir el documento digital a su destinatario, esto es enviárselo a su correo electrónico, y mucho menos codificado; ya que, lo que se hace es simplemente depositarlo en dicho buzón para efectos de su notificación.

Por lo anterior, el texto que se propone quedaría en los siguientes términos:

Artículo 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

~~Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.~~

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" de este ordenamiento.

Cuando los actos administrativos consten en documentos digitales y se notifiquen a través del buzón tributario, podrán contener una firma electrónica del funcionario que las emite, distinta de la firma electrónica avanzada.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general establecerá la forma en que se generará dicha firma y el mecanismo para comprobar la autoría e integridad del acto o resolución que conste en ese documento digital.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

5. Partiendo de que el artículo 38, fracción V del Código Fiscal de la Federación, establece que las resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, y dado que una firma electrónica avanzada sólo puede constar en un documento digital generado, comunicado, recibido y archivado por medios electrónicos, tendría que modificarse el artículo 134, fracción I del citado ordenamiento, para contemplar el supuesto de que las notificaciones de esos documentos digitales puedan hacerse por correo electrónico con acuse de recibo, como se establecía inicialmente, conforme a las reformas efectuadas en materia de medios electrónicos en el año de 2004, ya que de acuerdo a su texto vigente, sólo puede hacerse la notificación de los referidos actos a través del buzón tributario.

El citado precepto quedaría en los siguientes términos:

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

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

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

Tratándose de las notificaciones por correo electrónico, El acuse de recibo consistirá en el documento digital ~~con firma electrónica~~ que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

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

Las notificaciones ~~electrónicas~~ **en el buzón tributario**, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo ~~electrónico~~ **con sello digital** en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar. **El Servicio**

de Administración Tributaria establecerá los medios para que los contribuyentes puedan verificar la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital.

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

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

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

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

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

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

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

6. Se propone adicionar un artículo 137-Bis, dado que las notificaciones de los actos o resoluciones que consten en documentos digitales que se efectuarán a los contribuyentes en el buzón tributario, previo aviso que se les enviará a la dirección de correo electrónico que al efecto hubieran señalado, no cuentan con las formalidades que les garanticen el cabal conocimiento de ese acto o resolución y, por consecuencia, garantice su derecho de defensa. Dicha disposición quedaría en los siguientes términos:

Artículo 137-Bis. Las notificaciones que se hagan en el buzón tributario, deberán cumplir los siguientes requisitos:

I. El aviso que se enviará al contribuyente en los términos del quinto párrafo de la fracción I del artículo 134, de este Código, deberá contener, además del nombre, denominación o razón social del destinatario, el tipo de acto o resolución que en documento digital se pretende notificar en el buzón tributario, el número que lo identifique, así como el nombre de la autoridad que lo emite y la fecha de emisión.

II. El aviso se considerará enviado, siempre que exista la confirmación en el buzón tributario de su recepción en el sistema de información del destinatario.

Cuando por causas imputables al Servicio de Administración Tributaria, el destinatario no pueda entrar al buzón tributario ubicado en la página de Internet de dicho organismo, o no pueda abrir el documento digital que contenga el acto o resolución que se pretende notificar, de inmediato lo hará del conocimiento del citado organismo en la dirección electrónica que señale mediante reglas de carácter general, quedando sin efectos el aviso que le fue enviado.

III. Los que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

7. Se propone adicionar un tercer párrafo al artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que no se establece ningún medio de defensa que pueda hacer valer el contribuyente para impugnar las notificaciones que se hagan en el buzón tributario. Su texto quedaría en los siguientes términos:

Artículo 121. ...

El recurso a que se refiere este artículo, podrá interponerse en cualquier tiempo, cuando se impugne una notificación efectuada en contravención a las disposiciones que se establecen en este Código.

...

8. Con el fin de armonizar lo dispuesto en el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, con lo previsto en los artículos 134, fracciones III y V, y 139 del Código Fiscal de la Federación, se propone eliminar la referencia que se hace a que el citatorio y la notificación respectiva se harán por buzón tributario, para quedar los artículos 137 y 152 en los siguientes términos:

Artículo 137. Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil posterior que se señale en el mismo o para que acuda a notificarse a las oficinas de las autoridades fiscales dentro del plazo de seis días contado a partir de aquél en que fue dejado el citatorio, ~~o bien, la autoridad comunicará el citatorio de referencia a través del buzón tributario.~~

El citatorio a que se refiere este artículo será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio ~~del buzón tributario~~ **de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.**

~~En caso de que el requerimiento de pago a que hace referencia el artículo 151 de este Código, no pueda realizarse personalmente, porque la persona a quien deba notificarse no sea localizada en el domicilio fiscal, se ignore su domicilio o el de su representante,~~

~~desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código, la notificación del requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario.~~

...

Artículo 152. El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el **domicilio** ~~lugar donde se encuentren los bienes propiedad~~ del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones **personales en el artículo 137 de** ~~en~~ este Código. De esta diligencia se levantará acta circunstanciada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma, ~~y se notificará al propietario de los bienes embargados a través del buzón tributario.~~ **El acta deberá cumplir los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código**

...

Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo ~~a través del Buzón tributario~~ **por edictos**, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

...

9. Finalmente, dado que las personas que habitan en distintas comunidades de nuestro país, no cuentan con servicio de internet, se propone modificar diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación para liberar a los contribuyentes cuyo domicilio fiscal se encuentre en esas comunidades, de la obligación de llevar sus registros y asientos contables en medios electrónicos, y de enviar cualquier información a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria; de expedir comprobantes fiscales digitales, así como de presentar declaraciones, solicitudes, avisos u otros informes a través de esos medios, hasta que cuenten con ese servicio. Tratándose de pequeños contribuyentes, como son aquéllos que venden productos o prestan servicios como negocios pequeños y micro negocios que aun teniendo su domicilio fiscal en poblaciones con servicio de internet, no cuentan con los recursos económicos para adquirir una computadora y pagar ese servicio, cuando los ingresos que obtienen ni siquiera les alcanza para mantener a sus familias, en estos casos se propone liberar en forma definitiva a estos contribuyentes de la obligación de presentar declaraciones, avisos o informes, y realizar el registro de sus operaciones a través de internet o en medios electrónicos. Las modificaciones que se proponen son las siguientes:

a. Adicionar un segundo párrafo a la fracción III del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos.

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.

Las personas que tengan su domicilio fiscal en poblaciones o en zonas rurales, sin servicio de internet, no llevarán sus registros o asientos que integran la contabilidad en medios electrónicos hasta que cuenten con ese servicio. El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general establecerá los requisitos que deberá cumplir la contabilidad de estos contribuyentes

...

b. Adicionar un último párrafo al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos.

Artículo 29. ...

Las personas que tengan su domicilio fiscal en poblaciones o en zonas rurales, sin servicio de internet, no expedirán los comprobantes fiscales digitales a que se refiere este artículo, hasta que cuenten con ese servicio. El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, establecerá un esquema de comprobación para estos contribuyentes.

c. Adicionar un último párrafo al artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos.

Artículo 31. ...

Las personas que tengan su domicilio fiscal en poblaciones o en zonas rurales, sin servicio de internet, podrán presentar las solicitudes, declaraciones, avisos e informes a que se refiere este artículo, en los formatos impresos y oficinas que autorice el Servicio de Administración Tributaria, o enviarlos por correo certificado con acuse de recibo, hasta en tanto cuenten con ese servicio.

d. Adicionar un artículo 32-I al Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos:

Artículo 32-I. Las personas físicas cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de \$300,000.00, no estarán obligados a presentar solicitudes, declaraciones, avisos e informes, o registrar sus operaciones a través de internet o medios electrónicos, así como expedir los comprobantes fiscales a que se refiere el artículo 29 de este Código.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIETA ZINGUER, Miguel, *La Gestión Tributaria en la Sociedad de la Información y el Comercio Electrónico, Derecho de las Nuevas Tecnologías*, Buenos Aires, Ediciones la Rocca, 2007.

ASPE BERNAL, Mónica. “Acceso universal a internet en México con tecnología satelital”. Comunicado de Prensa SCT127 de 5 de junio del 2014 http://www.sct.gob.mx/uploads/media/COMUNICADO-127-2014_01.pdf

BELLO MARTÍNEZ Gustavo Adolfo, “Principios generales a considerar en la elaboración de una ley de datos personales”, en Concha Cantú, Hugo, A López-Ayón, Sergio y Tacher Epelstein, Lucy, *Transparenta al Estado: la experiencia mexicana de acceso a la información*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones jurídicas, 2004.

CÁMPOLI, Gabriel Andrés, *La Firma Electrónica en el Régimen Comercial Mexicano*, Porrúa, México 2004.

CORNEJO, Valentino, *Los Medios Electrónicos Regulados en México*, México, Sista, 2006.

CRUZ BARNEY, Oscar, “Antecedentes jurídicos de la transparencia y acceso a la información en México”, *Revista Derecho comparado a la información*, nueva serie, número 17, enero-junio de 2011, Biblioteca Jurídico Virtual, Instituto de Investigaciones Jurídicas.
<http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoInformacion/17/art/art3.pdf> página

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero*, México, Editorial Porrúa, S.A. 1982.

FRAGA Gabino, *Derecho Administrativo*, Porrúa, México, 1939.

GARCÍA GONZÁLEZ Aristeo, “La protección de los datos personales en la administración electrónica. Aspectos Generales”, *Revista Derecho comparado a la información*, número 14, año 2009.
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/decoin/cont/14/art/art3.pdf>

HERNÁNDEZ ESPARZA Patricia, *Comercio Electrónico. Principios Jurídicos y Marco Fiscal*. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A. C. Dofiscal Editores. 2001.

LEÓN TOVAR Soyla H., *Derecho Mercantil*, México, cuarta edición Oxford, 2012.

LEÓN TOVAR Soyla H., GONZÁLEZ GARCÍA Hugo., VÁZQUEZ DEL MERCADO BLANCO, Óscar, *La firma electrónica avanzada. Estudio teórico, práctico y técnico*, México, Oxford, 2005.

MENDÍVIL, Sergio. *El ABC de los Documentos Electrónicos Seguros*, México. Seguridata. 1999.

MIRÓN REYES, Jorge Antonio, "Ataques a la vida privada y a la intimidad, frente al derecho de acceso a la información", *Revista Derecho comparado a la información*, nueva serie, número 8, julio-diciembre de 2006, Biblioteca Jurídico Virtual, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

<http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/DerechoInformacion/numero/8/art/art3.htm>

NÁJERA MONTIEL, Javier, "El aspecto axiológico de los datos personales en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la información Pública Gubernamental", *Revista Derecho comparado a la información*, nueva serie, número 11, enero-junio de 2008, Biblioteca Jurídico Virtual, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

<http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoInformacion/11/art/art5.pdf>

ROBLES FARIAS, Diego, "El Comercio y la Firma Electrónicos. El Modelo Mexicano", Biblioteca Jurídico Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2552/26.pdf>.

Comprobantes fiscales digitales y Cancelación de sellos digitales a la luz de la reforma fiscal 2014, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

[http://www.prodecon.gob.mx/portal/estudios_tecnicos/Comprobantes Fiscales Digitales y Cancelacion de Sellos Digitales.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/portal/estudios_tecnicos/Comprobantes_Fiscales_Digitales_y_Cancelacion_de_Sellos_Digitales.pdf)
[http://www.prodecon.gob.mx/portal/estudios_tecnicos/Comprobantes Fiscales Digitales y Cancelacion de Sellos Digitales.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/portal/estudios_tecnicos/Comprobantes_Fiscales_Digitales_y_Cancelacion_de_Sellos_Digitales.pdf)

"El buzón tributario" a la luz de la Reforma Fiscal 2014, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/default.aspx

Estadísticas a propósito del día mundial de internet Estadísticas nacionales.

<http://www.inegi.org.mx/inegi/contenidos/espanol/prensa/contenidos/estadisticas/2014/internet0.pdf> .

"Fomento de la confianza en el comercio electrónico: cuestiones jurídicas de la utilización internacional de métodos de autenticación y firma electrónicas", Viena, ONU, 2009. Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional.

Guía para su incorporación al derecho interno 2001. Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico. ONU. NY, EU [s.e.]. 2001.

Guía para su incorporación al derecho interno 1996. Ley Modelo de la CNUDMI sobre Firmas Electrónicas. ONU. NY, EU [s.e.]. 1996.

Resolución 51/162 de 16 de diciembre de 1996 y 85ª sesión plenaria de 12 de diciembre de 2001. Comisión de las Naciones Unidas para Derecho Mercantil Internacional.

Resolución 40/71, Vol. XVI, primera parte, EU. Publicación de las Naciones Unidas, Núm. S.87.V.4. 1985. Anuario de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Internacional.

LEGISLOGRAFÍA

Código Civil Federal

Código Federal de Procedimientos Civiles

Código de Comercio

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley Modelo sobre Comercio Electrónico. ONU

Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas. ONU

Reformas al Código Civil Federal, al Código Federal de Procedimientos Civiles y al Código de Comercio, en materia de medios electrónicos.

Iniciativa con Proyecto de Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones del Código de Comercio, presentada por el Diputado Humberto Treviño Landois, publicada en la Gaceta de la Cámara de Diputados el 29 de abril de 1999.

Iniciativa con Proyecto de Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Civil para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y para toda la República en Materia Federal, del Código Federal de Procedimientos Civiles y del Código de Comercio, en materia de contratos electrónicos, presentada por el Diputado Humberto Treviño Landois, publicada en la Gaceta de la Cámara de Diputados el 15 de diciembre de 1999.

Iniciativa con Proyecto de Decreto que reforma y adiciona a diversas disposiciones del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, del Código Federal de Procedimientos Civiles, del Código de Comercio y de la Ley Federal de Protección al Consumidor, presentada por el Diputado Rafael Ocegüera Ramos, publicada en la Gaceta de la Cámara de Diputados el 22 de marzo de 2000.

Dictamen con Proyecto de Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal, del Código Federal de Procedimientos Civiles, del Código de Comercio y de la Ley Federal de Protección al Consumidor, formulado por

las Comisiones Unidas de Justicia y de Comercio, de la Cámara de Diputados, publicado en la Gaceta Parlamentaria de dicha Cámara, número 500, del 26 de abril de 2000.

Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, del Código Federal de Procedimientos Civiles, del Código de Comercio y de la Ley Federal de Protección al Consumidor, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de mayo de 2000.

Reformas al Código de Comercio en materia de firma electrónica.

Iniciativa con Proyecto de Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones del Código de Comercio, en materia de firma electrónica, presentada por el Diputado Diego Alonso Hinojosa Aguerrevere, publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Comisión Permanente de la Cámara de Senadores Número 21, del 15 de mayo de 2002.

Iniciativa con Proyecto de Decreto que expide la Ley Federal de Firma y Comercio Electrónico, Mensajes de Datos y Servicios de la Sociedad de la Información, presentada por el Diputados Luis Miguel Barbosa Huerta, publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Comisión Permanente de la Cámara de Senadores, número 20, del 8 de mayo 2002.

Dictamen con proyecto de Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones al Código de Comercio (firma electrónica), de la Comisión de Comercio y Fomento Industrial de la Cámara de Diputados, publicado en la Gaceta Parlamentaria de dicha Cámara, número 1134, del 19 de noviembre de 2002.

Dictamen con proyecto de Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones al Código de Comercio, en materia de firma electrónica, formulado por las Comisiones de Comercio y Fomento Industrial, y de Estudios Legislativos, Primera, de la Cámara de Senadores,, publicado en la Gaceta Parlamentaria de dicha Cámara, número 95, del 8 de abril de 2003.

Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código de Comercio en materia de Firma Electrónica, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de agosto de 2003.

Reformas al Código Fiscal de la Federación, en materia de medios electrónicos, publicadas en el DOF el 5 de enero de 2004.

Iniciativa de Decreto que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, presentada por el Ejecutivo Federal, publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, número 723 del 5 de abril de 2001.

Dictamen con Proyecto de Decreto por el que se reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, formulado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, número 1152, del 14 de diciembre de 2002.

Dictamen con Proyecto de Decreto por el que se reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, formulado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público; y de Estudios Legislativos, Primera, de la Cámara de Senadores,, publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, número 31 del 12 de diciembre de 2003.

Dictamen con Proyecto de Decreto por el que se reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, formulado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, número 404-1 del 28 de diciembre de 2003.

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

Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de octubre de 2007.

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

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del

Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de noviembre de 2016

Reglas de carácter general.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2016.

Segunda Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de julio de 2017.