



SCJN: La facturación electrónica es constitucional



C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

Socio fundador y director de la firma
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios, medios de defensa fiscal, y consultoría corporativa
Tiene 27 años en la firma

INTRODUCCIÓN

Recientemente, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) declaró constitucional la obligación de emitir comprobantes fiscales digitales (CFD), los cuales tienen su fundamento en lo que disponen los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Como se recordará, el primero de esos numerales dispone que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT); que los CFD deberán contener el sello digital del contribuyente que lo expida, el cual deberá estar amparado por un certificado expedido por ese órgano desconcentrado, y

dispone también que las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce o usen servicios, deberán solicitar el CFD respectivo.

El citado dispositivo prevé como parte del procedimiento para la emisión de los comprobantes digitales, la obligación a cargo de los contribuyentes de remitir al SAT el comprobante respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine mediante reglas de carácter general y antes de su expedición, con la finalidad de que ese órgano desconcentrado proceda a validar el cumplimiento de los requisitos; asigne el folio del CFD, e incorpore el sello digital. Se dispone también que el SAT pueda autorizar a proveedores de certificación de CFD para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello antes referido.



ANTECEDENTES DEL FALLO DE LA SCJN

Según diversos medios de información, una empresa con residencia en Michoacán interpuso una demanda de amparo en contra de los dispositivos antes enunciados, por lo que hace a la obligación de emitir los CFD, habiendo sido radicada su revisión ante la Primera Sala de la SCJN, la cual resolvió negar el amparo y la protección de la justicia federal a la quejosa.

Según las referidas fuentes de información, la empresa argumentó de manera esencial que: **(i)** la disposición normativa reclamada atenta contra los derechos a la privacidad de datos personales y contra la inviolabilidad de las comunicaciones privadas, y **(ii)** que el SAT puede almacenar y utilizar el contenido de la información intercambiada entre el contribuyente y sus clientes y proveedores, lo cual representa una especie de fiscalización permanente que faculta a un tercero ajeno a la relación comercial –en este caso el SAT– al acceso indebido a datos personales.

Por su parte los ministros, en su fallo, precisaron en primer lugar que la obligación de expedir tales comprobantes deriva del deber de contribuir al gasto público. Por tanto, su debido cumplimiento trae como consecuencia que necesariamente queden vinculados tanto los contribuyentes que expiden los comprobantes, quienes los reciben y la autoridad que los valida, razón por la cual, en ese intercambio de datos la autoridad fiscal no puede ser considerada un tercero, afirmando además que las normas impugnadas no infringen el derecho a la inviolabilidad de comunicaciones.

A mayor abundamiento, los ministros agregaron que la remisión de los comprobantes al SAT no es un acto de fiscalización, sino un método de registro contable para asegurar la veracidad de los datos manifestados por los contribuyentes, que eventualmente sí pueden ser objeto de investigación.

De los dos artículos declarados constitucionales, el primero de ellos –el 29 del CFF–, como ya se dijo, es el que contempla la obligación de emitir los comprobantes digitales, el cual, en la parte que interesa, es del tenor siguiente:

29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Los comprobantes fiscales digitales deberán contener el sello digital del contribuyente que lo expida, el cual deberá estar amparado por un certificado expedido por el referido órgano desconcentrado, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce, o usen servicios deberán solicitar el comprobante fiscal digital respectivo.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, deberán cumplir además con las obligaciones siguientes:

I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.

II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la emisión de los comprobantes mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales que emitan las personas físicas y morales. Los sellos digitales quedan sujetos a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada.

Los contribuyentes podrán 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 establecerá mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico, que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.

III. Cubrir, para los comprobantes que emita, los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código,

con excepción del previsto en la fracción VIII del citado precepto.

Tratándose de operaciones que se realicen con el público en general, los comprobantes fiscales digitales deberán contener el valor de la operación sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto de los impuestos que se trasladen y reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I y III del artículo 29-A de este Código, así como los requisitos previstos en las demás fracciones contenidas en este artículo.

IV. Remitir al Servicio de Administración Tributaria, el comprobante respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general y antes de su expedición, para que ese órgano desconcentrado proceda a:

- a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la fracción III de este artículo.
- b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.
- c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción.

Los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales a que se refiere el párrafo anterior, deberán estar previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, cumpliendo con los requisitos que al efecto se establezcan en las reglas de carácter general por dicho órgano desconcentrado.

El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores a que se refiere esta fracción en cualquier momento, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en este artículo o en las disposiciones de carácter general que les sean aplicables.

Para los efectos del segundo párrafo de esta fracción, el Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar

la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales.

V. Proporcionar a sus clientes la impresión del comprobante fiscal digital cuando así les sea solicitada. El Servicio de Administración Tributaria determinará mediante reglas de carácter general, las especificaciones que deberá reunir la impresión de los citados comprobantes.

Los contribuyentes deberán conservar y registrar en su contabilidad los comprobantes fiscales digitales que expidan.

Los comprobantes fiscales digitales deberán archivar y registrarse en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Los comprobantes fiscales digitales, así como los archivos y registros electrónicos de los mismos se consideran parte de la contabilidad del contribuyente, quedando sujetos a lo dispuesto por el artículo 28 de este Código.

VI. Cumplir con los requisitos que las leyes fiscales establezcan para el control de los pagos, ya sea en una sola exhibición o en parcialidades.

VII. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática, determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando dichos comprobantes consten en documento impreso, para comprobar su autenticidad, deberán consultar en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en dicho órgano desconcentrado y no ha sido cancelado.

Los contribuyentes que mediante reglas de carácter general determine el Servicio de Administración Tributaria podrán emitir sus comprobantes fiscales digitales por medios propios o a través de proveedores de servicios, cumpliendo con los requisitos que al efecto establezca ese órgano desconcentrado.

...



Como se puede fácilmente apreciar del contenido de esta porción normativa, la obligación a cargo de los contribuyentes en materia de expedición de comprobantes digitales para amparar las actividades que realicen, necesariamente requiere la remisión de tales documentos, previamente a su expedición, al SAT o a algún proveedor de certificación autorizado, para fines de su validación, asignación de folio e incorporación del sello digital. Ello trae como consecuencia que ese órgano desconcentrado tenga acceso a la totalidad de la información relativa a las actividades realizadas por los contribuyentes, en materia de ingresos, sin que deba recurrir al ejercicio de sus facultades de fiscalización con la finalidad de requerir información, practicar una revisión de gabinete o realizar una visita domiciliaria.

COMENTARIOS AL FALLO DE LA SCJN

Si bien es cierto que la obligación de expedir comprobantes con requisitos fiscales por las actividades que realicen los contribuyentes constituye una obligación formal derivada del deber ineludible de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes, también lo es que esa razón, por sí misma, no es suficiente para justificar una medida de control que pueda resultar desproporcionada para los fines que pretende alcanzar, si con ello se trastocan derechos fundamentales de los contribuyentes, como el derecho a la privacidad, de tal suerte que los datos relativos a sus operaciones e ingresos no puedan ser revelados de manera pública ni utilizados por terceras personas, y la inviolabilidad de su domicilio, como más adelante se comenta.

En efecto, conforme a criterios doctrinales, el secreto fiscal encuentra su justificación en el derecho a la privacidad o –dicho de otro modo– en la garantía a la intimidad, de tal manera que los datos manifestados en las declaraciones fiscales de los contribuyentes no puedan ser revelados de manera pública, **ni utilizados por terceras personas**. De esa manera se pretende proteger tanto el interés público como el interés individual, al garantizar que la información de contenido económico o patrimonial no podrá ser

revelada o utilizada, inclusive en juicios en los cuales se debatan conflictos particulares. A manera de justificación en esta línea de pensamiento, se ha sostenido que los objetivos que se persiguen con esta reserva son esencialmente dos: **primero**, promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, otorgando la seguridad y confianza a los gobernados de que los datos de carácter patrimonial y económico proporcionados a las autoridades fiscales no podrán ser revelados, y **segundo**, que al cumplir con ese objetivo, al mismo tiempo se facilita la función recaudadora a cargo de las propias autoridades fiscales.

En ese sentido, la norma sujeta a estudio, al exigir a los contribuyentes la expedición de sus CFD a través de los medios electrónicos del SAT, facilita con ello que esa autoridad tenga acceso total a la información de las operaciones celebradas y a los ingresos obtenidos por los contribuyentes, lo cual pone en riesgo su garantía a la intimidad, más aún por el hecho de que esa norma faculta a terceros –los proveedores de certificación– al manejo de la referida información, con los consecuentes riesgos que se pueden generar en virtud de un posible mal uso de la misma.

Por otra parte, y contrario a lo que se afirma en el fallo que se comenta, el hecho de remitir los CFD al SAT previo a su expedición constituye, más que un método de registro contable –que no lo es–, un verdadero procedimiento directo de fiscalización de los contribuyentes, pues le permite a la autoridad fiscal tener acceso a la totalidad de la información relativa a las operaciones celebradas y a los ingresos obtenidos por los contribuyentes.

Esa medida bien podría estimarse excesiva o desproporcionada, pues si bien es cierto que no trastoca necesariamente la inviolabilidad de las comunicaciones, también es cierto que tal injerencia sí afecta la garantía de inviolabilidad del domicilio, pues ésta no se limita al ingreso físico y directo al domicilio, sino que comprende también otro tipo de injerencias, como pueden ser aquéllas realizadas mediante aparatos mecánicos o electrónicos sin la autorización o justificación debida. Esa garantía cobra relevancia,



al permitir simultáneamente proteger otros derechos fundamentales, como el de la propiedad y de la intimidad de las personas. La garantía a la inviolabilidad del domicilio no sólo se encuentra recogida como un derecho fundamental en nuestra Constitución, sino también en Tratados internacionales de los cuales México forma parte como, es el caso de la **Convención Americana de Derechos Humanos**, cuyo artículo 11.2 dispone que “Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación”.

En resumen, la medida referida se estima excesiva o desproporcionada, pues hace nugatoria la garantía de inviolabilidad del domicilio de los contribuyentes, por lo que hace a la fiscalización de sus operaciones y a los ingresos obtenidos, dado que, sin observar los requisitos constitucionales fijados para ello, la autoridad fiscal tiene acceso directo a la totalidad de la información relativa a las operaciones y a los ingresos obtenidos por los contribuyentes, mediante la validación de los CFD.

En efecto, la medida se estima excesiva, pues conforme a la jurisprudencia emitida por la SCJN en materia de visitas domiciliarias, el Alto Tribunal ha sido reiterativo en el sentido de equiparar las órdenes de visitas domiciliarias con las de los cateos, sujetando a las primeras al cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma constitucional para éstos últimos, a fin de tutelar adecuadamente la garantía de la inviolabilidad del domicilio. De ahí que, si para la validez de toda orden de visita es requisito ineludible –entre otros– que la misma se encuentre debidamente fundada y motivada, en estricta observancia a la garantía de la que se habla, no puede estimarse válido que sin cumplir tales exigencias constitucionales la autoridad fiscal tenga tal injerencia en la documentación comprobatoria de las operaciones de los contribuyentes, permitiendo inclusive a terceros (proveedores de certificación) el manejo de esa información, sin que tengan éstos conferida potestad tributaria alguna.

Lo anterior encuentra apoyo en la siguiente tesis de jurisprudencia de la SCJN:

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO.

*Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: “VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER.” (tesis 183, página 126, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995) y “ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS.” (tesis 509, página 367, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995), **que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el Constituyente, entre una orden de cateo y una de visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitantes las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenore o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores***



consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco.

Contradicción de tesis 23/97. Entre las sustentadas por el Tercer y Quinto Tribunales Colegiados, ambos en Materia Administrativa, del Primer Circuito. 26 de septiembre de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Edgar Humberto Muñoz Grajales.

Tesis de jurisprudencia 59/97. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública de veintiséis de septiembre de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan

Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

No. de Registro 197273. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo VI. Materia administrativa. Segunda Sala. Jurisprudencia. Tesis 2a./J. 59/97. Diciembre, 1997. Pág. 333.

CONCLUSIONES

Por último, es importante tener presente que las facultades de fiscalización deben ser, por su propia naturaleza, selectivas, y dirigirse a determinados contribuyentes respecto de los cuales, dadas sus circunstancias o por su comportamiento en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, la autoridad fiscal tenga indicios derivados de hechos o situaciones que puedan entrañar un posible incumplimiento a sus obligaciones en materia tributaria, emitiendo para ello una orden de fiscalización debidamente fundada y motivada. Lo anterior, no sólo en respeto al principio de la autodeterminación de las contribuciones fiscales, sino al principio de buena fe que debe prevalecer en la relación fisco-contribuyente. Por esa razón, la medida de la que se habla se estima desproporcionada, al constituir una injerencia excesiva en la información derivada de los comprobantes fiscales de los contribuyentes, la cual pone en riesgo garantías fundamentales.

