

LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA COMO INSTRUMENTO DE FISCALIZACIÓN

Natalia Romero Nava¹

SUMARIO: I. Marco referencial. II. Antecedentes. III. Contabilidad electrónica. IV. Información contable en línea V. Sujetos obligados. VI. Contabilidad simplificada. VII. Revisiones electrónicas. VIII. Regulación de la contabilidad electrónica en España. IX. Postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a la contabilidad electrónica. X. Consideraciones finales. XI. Bibliografía.

I. Marco referencial

Al día de hoy y con motivo de la reforma hacendaria en vigor a partir del 2014, un tema que está causando gran inquietud en el entorno de negocios y sobre todo a los contribuyentes es la obligación formal de hacer, es decir, llevar contabilidad con medios informáticos, y ahora a las autoridades fiscales se les permitirá entre sus facultades la revisión de aquélla. Cabe aclarar que desde hace una década inició la regulación del uso de los medios electrónicos en las disposiciones fiscales,² que complementan las realizadas en el mismo sentido a las materias civil y mercantil.

La reacción a la adopción de las técnicas de información y comunicación (TIC) es resultado del estudio realizado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, “La administración electrónica: un imperativo”, organismo del cual México es miembro. En este documento se resaltan los beneficios

¹ Profesora adscrita al Seminario de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho de la UNAM, abogada y contadora.

² *Cfr.* 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 (DOF) de fecha cinco de enero del 2004. Entre sus reformas está la adición de un Capítulo Segundo, denominado “De los Medios Electrónicos”, el cual comprende el uso de la firma electrónica y la promoción ante las autoridades fiscales mediante documento digital, que tendrán valor probatorio.

de la cultura administrativa, bajo la premisa de que los gobiernos buscan un equilibrio entre la protección de los derechos del ciudadano y la satisfacción de sus necesidades con servicios más eficientes e integrados.

Bajo este panorama, el presente trabajo tiene por objeto esquematizar la transición de una contabilidad manual a una contabilidad fiscal electrónica conforme a nuestro ordenamiento federal supletorio, el Código Fiscal de la Federación (CFF), y a partir de la regulación del Código de Comercio (CCom); identificar a los sujetos obligados; distinguir la diferencia entre la denominada contabilidad simplificada aplicable a contribuyentes con una menor capacidad económica y la contabilidad digital y, finalmente, una breve referencia en el ámbito internacional.

La contabilidad ha acompañado al ser humano desde el principio de los tiempos, esto es porque las personas ya no pudieron memorizar y empezaron a llevar un registro de sus propiedades y deudas, lo que la hizo también necesaria para la determinación de los impuestos, por lo que coincidimos con el Mtro. Margain,³ al mencionar que el legislador utiliza terminología de otras ciencias, entre ellas la contable, que va desde estado financiero, saldo de las cuentas, debe y haber, utilidad, amortizaciones, pólizas, costos, entre otros. Por lo que consideramos que el término de contabilidad fiscal se aleja de su concepción de origen en el derecho común, esto es, el Código de Comercio.

A falta de una definición de contabilidad fiscal, recurrimos a la voz de contabilidad del contribuyente que alude: “Es el conjunto de sistemas y métodos que los contribuyentes están obligados a utilizar para la clasificación, ordenación y registro de los actos o actividades que producen movimientos o modificaciones en su patrimonio y que son tomados en cuenta por las leyes fiscales para el pago de impuestos”.⁴

En este orden de ideas, las Normas de Información Financiera (NIF) definen que la contabilidad “es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que producen sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos”.⁵

³ Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2004, pp. 13-14.

⁴ RÍOS GRANADOS, Gabriela, (coord.), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, Porrúa-III, 2007, t. I, p. 116.

⁵ Norma de Información Financiera A-1, *Estructura de las Normas de Información Financiera* (NIF), Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información

De las acepciones antes referidas, podemos colegir que la contabilidad es una herramienta técnica que clasifica, ordena y procesa para dar seguimiento a las operaciones económicas de los contribuyentes, con objeto de generar información financiera y destinarse a múltiples usuarios, como son los accionistas, los clientes, proveedores, los trabajadores o el fisco.

Luego entonces, la contabilidad reflejará la situación financiera del sujeto pasivo en términos monetarios, la cual, como se verá en el siguiente apartado, busca estandarizar su presentación sin tomar en cuenta sus necesidades.

En México, nuestra legislación fiscal a nivel federal, sin definir a la contabilidad, señala lo que la integra para efectos fiscales, además de fijar diversas obligaciones que se derivan, como son la forma y tiempo para llevarla, lugar en que deberá llevarse y conservarse, la responsabilidad solidaria y en su caso, las infracciones y sanciones relacionadas con la misma, todo esto a partir de los artículos 28, 30 y 30 A del CFF.

II. Antecedentes

Sería pretencioso abordar la evolución de la contabilidad, por lo que solo tomaremos como referente su regulación a partir de 1889 con la publicación del CCom, que, podríamos señalar, es inspiración del CFF de 1967 y el vigente de 1981. Así, tenemos que el artículo 95 del CFF de 1967⁶ fijaba a los sujetos obligados a llevar libros de contabilidad y registros correspondientes, cuyos sistemas contables, previo a su utilización, debían ser autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP); los asientos⁷ contables debían ser especificados y correrse dentro de los 60 días siguientes a la realización de las operaciones y que la conservación de registros y documentación sería en el domicilio por un plazo mínimo de cinco años.

En el anterior artículo 28 del CFF, de 1981,⁸ se encontraban las siguientes reglas para las personas obligadas a llevar contabilidad para efectos fiscales:

Financiera (CINIF) y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2014, p. 9.

⁶ Código Fiscal de la Federación, publicado en el DOF de fecha 19 de enero de 1967.

⁷ Voz “asiento”, es el registro de una operación en un libro o lugar correspondiente, o bien, contabilizar las operaciones en los libros de contabilidad o de darles la forma para este objeto. MANCERA HERMANOS, C.P.T., *Terminología del Contador*, Editorial Cultura, 1948, pp. 19 y 63.

⁸ Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1981.

- a) Llevar los sistemas y registros contables conforme a los requisitos que señale el Reglamento del CFF (RCFF).
- b) Los asientos contables serían analíticos y debían efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha de realización de las actividades respectivas.
- c) Llevar la contabilidad en el domicilio o en lugar distinto previo cumplimiento de requisitos que señale el RCFF. Posteriormente,⁹ se prevé la posibilidad de procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin considerar llevarse fuera de aquél.

Con reforma al CFF de 1981, de fecha 5 de enero del 2004, se adiciona lo siguiente:

- a) Llevar un control de inventarios que detalle las unidades, el concepto y fecha, al inicio y final del ejercicio.
- b) Las empresas gasolineras contarán con controles volumétricos como parte de su contabilidad y los equipos requerían ser autorizados por el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

En complemento, el RCFF,¹⁰ primero, a través de su artículo 26 y, después, del artículo 29¹¹ vigente hasta el dos abril del 2014, se diferenciaban por la actualización de conceptos por motivo de diversas reformas fiscales subsecuentes, (vgr. LIVA grava los actos o actividades) se precisaban los requisitos mínimos de los sistemas y registros como:

- Identificar cada operación, acto o actividad con sus distintas contribuciones y tasas, y relacionándolas con la documentación comprobatoria.
- Identificar y comprobar la fecha de adquisición, descripción, el monto original de la inversión y la deducción anual de las inversiones.
- Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos finales de las cuentas.
- Formular los estados de posición financiera.

⁹ Reforma al CFF de 1981, publicada en el DOF de fecha 28 de junio de 2008, 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.

¹⁰ Reglamento del CFF publicado en el DOF de fecha 29 de febrero de 1984.

¹¹ DECRETO por el que se expide el RCFF, publicado en el DOF de fecha 7 de diciembre de 2009.

- Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación.
- Contar con la documentación y verificar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar su asiento correcto, mediante los sistemas de control internos.
- Identificar las contribuciones que se cancelen o devuelvan.
- Comprobar los requisitos de los estímulos y subsidios fiscales otorgados.
- Distinguir entre los bienes adquiridos o producidos, los enajenados, así como los donados o destruidos.¹²

Lo anterior sin perjuicio de adoptar otros registros a que obliguen las disposiciones fiscales pero que no liberan de la obligación de los controles o libros que establezcan las leyes u otros reglamentos. En su momento se incluyó la modalidad de usar máquinas registradoras de comprobación fiscal.¹³ Adicionalmente, se contempló la obligación de llevar un control de donativos en bienes, identificando donantes, bienes recibidos o entregados, su destrucción y cuotas de recuperación.¹⁴

En este contexto el artículo 33 del CCom establecía la obligación de llevar y mantener un sistema adecuado de contabilidad mercantil, mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor acomodaran al negocio, satisfaciendo los siguientes requisitos mínimos:

- Permitir identificar las operaciones individuales y conectarlas con sus documentos comprobatorios originales;
- Seguir la huella de las operaciones individuales a las acumulaciones en las cifras finales de las cuentas;
- Preparar los estados que incluyan la información financiera;
- Permitir conectar y seguir la huella entre las cifras de los estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;
- Incluir sistemas de control y de verificación internos para impedir la omisión del registro de operaciones, asegurar la corrección de registros contables y de las cifras resultantes.

Así, se evidencia que la obligación de llevar contabilidad no es reciente, pues

¹² DECRETO por el que se modifica el RCFE, publicado en el DOF de fecha 21 de mayo de 2002.

¹³ DECRETO por el que se reforma y adiciona el RCFE, publicado en el DOF de fecha 30 de junio de 1988.

¹⁴ *Op. cit.* DECRETO por el que se modifica el RCFE, de fecha 21 de mayo de 2002.

ya el CCom lo preveía. Más bien, la reforma para 2014 incorpora requisitos técnicos de cómo deben ser los registros e, indirectamente, el inevitable costo administrativo derivado de su adopción e implementación, destacando el diferimiento en su cumplimiento. Por ello, a continuación se señalan los requisitos comunes que se reconocen entre el CCom, CFF y su Reglamento:

| CCom | CFF | RCFF |
|--|--|---|
| Identificar las operaciones individuales y conectarlas con sus documentos comprobatorios originales. | Asientos contables analíticos y efectuarse dentro de los dos meses siguientes. | Identificar las contribuciones y tasas de cada operación, acto o actividad y relacionarlas con documentación comprobatoria. Identificar y documentar la fecha de adquisición, descripción, el monto de la inversión y la deducción anual de las inversiones. |
| Seguir la huella de las operaciones individuales a las acumulaciones que se reflejan en las cifras finales de las cuentas. | | Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos finales de las cuentas. |
| Preparar los estados que incluyan la información financiera del negocio. | | Formular los estados de posición financiera. |
| Conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales. | | Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación. |

| | | |
|---|---|--|
| <p>Incluir sistemas de control y de verificación internos para impedir la omisión de registros, asegurar la corrección del registro contable y de las cifras resultantes.</p> | <p>Llevar un control de inventarios que identifique existencias al inicio y al final de cada ejercicio. Controles volumétricos, cuyos equipos serán autorizados por el SAT.</p> | <p>Contar con la documentación y verificar el registro correcto y total de operaciones, actos o actividades, mediante los sistemas de control internos. Distinguir entre los bienes adquiridos o producidos, los enajenados, donados o destruidos.</p> |
|---|---|--|

De acuerdo con lo anterior, tenemos que los requisitos comunes son: registrar las operaciones en forma individual, vinculándolas con su comprobante original y reflejar tales movimientos en las cuentas contables correspondientes para preparar los estados financieros, conforme a controles internos adoptados o exigidos por ley, que garanticen el registro y comprobación de todas las actividades del contribuyente.

III. Contabilidad electrónica

Una vez revisado en forma sucinta el antecedente de la obligación de llevar contabilidad, tenemos que en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Reformas al CFF¹⁵ vigente se planteó facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias con el uso de TIC's, que viene a derogar los anteriores sistemas contables (manual, mecánico o electrónico), pues dificultaban el ejercicio de las facultades de revisión de las autoridades, bajo la bandera de abatir costos y tiempo en la determinación de los impuestos, por tanto, se diseñaría una contabilidad estructurada con elementos mínimos y uniformes. Sobre todo, se pretende aprovechar que las operaciones estarán soportadas con los comprobantes fiscales digitales.

Luego entonces, el artículo 28 del CFF reformado a partir del 2014, sintetiza:

- a) Definir la integración de la contabilidad para efectos fiscales. Compuesto

¹⁵ Cfr. Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, consultado en: http://www.apartados.hacienda.gob.mx/presupuesto/temas/ppef/2014/ingresos/03_liva.pdf, el 31 de enero del 2015 pp. LXXII, LXXIII, LXXXVII.

de los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, cualquier medio procesable de almacenamiento de datos, la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como la relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes. En virtud de que la reforma hacendaria se centra en relacionar el folio fiscal con los registros de las operaciones según el RCFF,¹⁶ pero las reglas de carácter general emitidas por el SAT la contempla como una obligación cuando en los términos del artículo 33 apartado B fracción III es una opción. Consideramos que esto complicará su observancia, además de que el legislador está ampliando su concepto y habrá información que no incide en el cumplimiento de pago, sin embargo, se considera parte de la contabilidad.

- b) Respecto a los registros o asientos contables, se establece que serán electrónicos y se ingresarán mensualmente a través del buzón tributario. Sobre esta obligación, el artículo Segundo Transitorio fracción III del CFF vigente, prevé que el RCFF y las disposiciones de carácter general que emita el SAT observarán que su vigencia será escalonada, diferenciando entre los tipos de contribuyentes e iniciar con aquéllos que lleven contabilidad simplificada, según la cobertura tecnológica en las regiones del país.

Por su importancia, a continuación trazaremos una línea de tiempo sobre el cumplimiento del envío de la contabilidad electrónica y sus características:

- a) A través del artículo trigésimo noveno de la Resolución Miscelánea Fiscal 2014¹⁷ (RMF 2014), se aclara que la integración de la contabilidad, para efectos fiscales, será a partir del 1 de julio del 2014, sin señalar fecha de envío.
- b) En la Segunda Resolución de Modificaciones de la RMF 2014, publicada en el DOF el cuatro de julio del 2014, con motivo del nuevo RCFF, se adicionan las reglas I.2.8.6 a la I.2.8.8 y el artículo Décimo Transitorio, las cuales refieren que el sistema electrónico adoptado por el contribuyente

¹⁶ Artículo 33 del RCFF publicado en el DOF de fecha dos de abril de 2014, cuyo apartado A detalla la información y documentación que integra la contabilidad y el B cómo deben ser los registros o asientos contables, precisando que los mismos deberán estar disponibles en el domicilio del contribuyente.

¹⁷ Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el DOF de fecha 30 de diciembre del 2013.

debe generar los archivos en formato XML (eXensible Markup Language) del catálogo de cuentas, clasificado conforme a un código agrupador,¹⁸ las balanzas de comprobación y las pólizas; se calendariza el envío mensual del segundo semestre del 2014 entre octubre 2014 y enero 2015, así como la del ejercicio 2015 y se estipula que ante un trámite de compensación, devolución o en ejercicio de las facultades de comprobación, deberá enviarse la información en línea a requerimiento de la autoridad, a partir de julio de 2014.

- c) Con la Tercera Resolución de Modificaciones de la RMF 2014, del 19 de agosto del 2014, se prorroga el envío de la información contable de 2014 a enero 2015 y se establece que la balanza de comprobación se preparara acorde al marco legal, normativo o contable que aplique el contribuyente,¹⁹ por lo que aquél deberá ser aprobado por el organismo profesional competente en la materia y estar vigente al momento del registro. Asimismo, la regla I.2.8.9 resalta la ampliación del plazo de cinco días a un mes en que podrán efectuarse los registros contables y que, para el caso de requerimiento de información, será la generada a partir de enero 2015.

Por lo anterior, es notorio que la autoridad con el afán de aclarar provoca más inquietud entre los contribuyentes. Independientemente de la confusión entre los contribuyentes, es de llamar la atención la legislación, a través de reglas generales, sobre el reconocimiento del marco contable adoptado y del exceso de información a suministrar cuando es propia del contribuyente.

- d) En la Quinta Resolución de modificaciones de la RMF 2014, de fecha 19 de octubre del 2014, se adiciona la Sección I.2.8.1., denominada “Disposiciones generales”, misma que prácticamente retoma los aspectos asentados hasta la Tercera Resolución de modificaciones, sin alterar fechas de envío a través del instrumento autorizado, pero sí aclara sobre la fecha en que se tendrán efectuados los registros.
- e) La Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para el ejercicio fiscal de 2015,²⁰

¹⁸ Anexo 24 de la Segunda Resolución de modificaciones a la RMF 2014, publicada en el DOF de fecha 11 de julio de 2014.

¹⁹ CÁRDENAS CORONADO, Román, “El ‘Cantinflismo’ Fiscal”, *Finanzas y Contabilidad, Revista Mensual de Divulgación Financiera y Contable*, Vol. XVII, No. 7, Julio, México, 1950, pp. 259-263.

²⁰ Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2015, publicada en el DOF de fecha 13 de noviembre del 2015.

a través de su artículo 22, fracción IV, puntualiza que el envío contable se hará a partir del 2015, sin aclarar sobre las cifras del 2014, conforme al calendario que emita el SAT mediante reglas de carácter general. Acto seguido, en la Séptima Resolución de Modificaciones a la RMF 2014 se advierte que dependiendo del tipo de contribuyente y del nivel de ingresos del 2013, a partir de cuatro millones, iniciarán el envío en enero 2015, y en el 2016, el resto de los contribuyentes, esto es, con ingresos inferiores al monto anterior; los del sector primario, las personas morales no contribuyentes, quienes se inscriban al RFC durante 2014 ó 2015 y, a partir del primer día del mes siguiente a aquél en el cual se inscriban en 2016. Igual plazo aplica cuando la autoridad fiscal requiera las pólizas, salvo para personas físicas, quienes enviarán la información en 2016, sin distinción del nivel de ingresos.

- f A un día de concluir el año 2014, se publica la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, (RMF 2015), la cual vuelve a su génesis al eliminar dos libros, recogiendo prácticamente las mismas reglas relacionadas con la e-contabilidad, pero ninguna disposición sobre el plazo introducido en la Séptima Resolución de Modificaciones.

En sí, la autoridad fiscal ha diferido el plazo para el envío de la información de 2014 en dos ocasiones; primero en octubre 2014, después para enero 2015, y finalmente se publicó que, la de 2015, en enero del mismo año o en 2016. Lo anterior en respuesta a lo aprobado por el Poder Legislativo, por presión de las agrupaciones empresariales y por la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente,²¹ que se materializa con el proyecto de la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF 15.²² Se evidencia que este diferimiento también repercute en los plazos para promover el amparo, ya sea en forma autoaplicativa por su entrada en vigor o heteroaplicativa al primer acto de aplicación.

Pese a tal diferimiento, los pequeños y medianos contribuyentes no están pre-

²¹ PRODECON obtiene respuesta del SAT que otorga seguridad jurídica sobre contabilidad electrónica, en: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/noticias/1418-prodecon-obtiene-respuesta-del-sat-que-otorga-seguridad-juridica-sobre-contabilidad-electronica>. Se reconoce las fechas de envío incluidas en la Séptima Resolución de Modificaciones a la RMF 2014.

²² Anteproyecto de la Primera Resolución Miscelánea de modificación a la RMF 2015, publicada en la página de internet del SAT de fecha 28 de enero del 2015, en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/modificaciones.aspx.

parados para presentar el cúmulo de información y, sobre todo, es claro que la RMF emitida por el Ejecutivo está invadiendo una atribución del Poder Legislativo, razón por la que se promovieron 35,307²³ amparos que versan sobre la contabilidad electrónica.

IV. Información contable en línea

Ahora en cumplimiento con lo establecido en el artículo Segundo Transitorio fracción III del CFF vigente, se distinguen entre los tipos de contribuyentes para el envío de la información en línea, como se presenta a continuación:

Catálogo de cuentas que se enviará por única vez con la primer balanza de comprobación, o cuando sufra modificaciones y será estructurado conforme al Anexo 24 apartado A o B tratándose de empresas integradoras e integrantes del sistema financiero.

Balanza de comprobación con los siguientes criterios:²⁴

- Las personas morales y físicas la enviarán mensualmente dentro de los tres o cinco días siguientes al segundo mes posterior, al mes que corresponda la información, respectivamente
- Los contribuyentes que coticen en la Bolsa de Valores y sus subsidiarias, enviarán en archivos mensuales por trimestre, a más tardar dentro de los tres días siguientes al segundo mes posterior al trimestre.
- Las personas morales y físicas del sector primario, que optaron por realizar pagos provisionales del ISR semestrales, podrán enviarla a más tardar dentro de los tres o cinco días, del segundo mes posterior al semestre, respectivamente.
- Las personas morales y las personas físicas enviarán la balanza de comprobación ajustada al cierre del ejercicio, a más tardar el 20 de abril o 20 de mayo, del año siguiente, respectivamente. Aquí se detecta otro exceso de la autoridad, al solicitar la balanza anual ajustada, cuando el artículo 28 del CFF solo indica envío mensual.

²³ Amparos contra la contabilidad electrónica, la fiscalización electrónica y el buzón tributario, *Puntos Finos*, México, Octubre 2015, en: <http://www.ccpm.org.mx/avisos/amparos%20contra%20la%20contabilidad-lic%20Miguel%20buitron-octubre%202015.pdf> Consultado el 25 de octubre del 2016.

²⁴ *Ibidem*, Regla 1.2.8.1.7.

Con respecto a las pólizas y auxiliares, estos documentos que contienen el detalle de los movimientos contables se enviarán cuando la autoridad fiscal requiera información, derivado de la compensación o devolución de saldos a favor, o por el ejercicio de sus facultades, a partir de la información de enero 2015.

En la misma disposición se considera que, como en México el servicio de Internet no está al alcance de todos los contribuyentes, el SAT proporcionará apoyo en el envío a través de las salas de Internet ubicados en las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente, lo cual sin duda es una alternativa, pero no resuelve del todo el problema ya que no todos conocen el manejo de las nuevas tecnologías.

Tal panorama viene a demostrar que la mayoría de los contribuyentes no están preparados para enfrentar a corto plazo esta nueva obligación con el uso de los medios electrónicos, pues significa una afectación patrimonial por la inversión en la adquisición o actualización de sistemas contables electrónicos, aunada a la capacitación del personal responsable que deberá brindar y lograr la prevención en la protección de toda la información propiedad del contribuyente.

Por lo que los contribuyentes continúan con numerosas dudas y, en la mayoría de los casos, no son resueltas por parte de la autoridad,²⁵ además, los proveedores no han liberado el software que satisfaga las características técnicas dadas las continuas modificaciones vía Resolución Miscelánea Fiscal. Incluso, a partir del 2015 (Sección 2.8.10 de la RMF 2015), surge la figura de prestadores de servicios de recepción de documentos digitales, quienes podrían auxiliar en el envío de la documentación antes señalada, previa autorización del SAT.

V. Sujetos obligados

El artículo 28 del CFF establece que las personas están obligadas a llevar contabilidad de acuerdo a las disposiciones fiscales; por consiguiente, veremos qué rige para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), como los principales impuestos que contribuyen a la recaudación fiscal federal.

En términos de la LISR, están obligadas las personas morales del régimen general, las del régimen opcional para grupo de sociedades, de los coordina-

²⁵ A través de la página del SAT, se invitó, el día 27 de enero de 2015 a las 18:00 h, a un foro de discusión vía servicio de chat, pero no hubo respuesta a las preguntas planteadas. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/contacto/orientacion_en_linea/Paginas/foro_discusion.aspx.

dos, quienes realicen actividades del sector primario, las personas morales no contribuyentes, así como, las personas físicas con actividades empresariales y profesionales. Estos mismos contribuyentes tendrán la obligación de llevar contabilidad para efectos del IVA. Pero también encontramos a los no obligados a llevar contabilidad fiscal ni enviarla por medios electrónicos, como se muestran en el cuadro siguiente:

| PERSONAS MORALES | PERSONAS FÍSICAS |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Federación, las entidades federativas, los municipios. • Sindicatos obreros y sus organismos. • Entidades de la Administración Pública paraestatal, federales, estatales o municipales. • Órganos autónomos federales y estatales. <p>Los dos últimos siempre que estén sujetos a la Ley General de Contabilidad Gubernamental.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Instituciones que por ley deban entregar al Gobierno Federal el remanente de operación. • Organismos descentralizados que no tributen en el Título II de la LISR, por no realizar preponderantemente actividades empresariales. • Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo (FMP), en operaciones a partir del 2015. <p>Art. 86 LISR, Regla 2.8.1.1. de la RMF 2015</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Asalariados. • Arrendadores que opten por la deducción opcional del 35%. • Por intereses. • Por premios. • Por dividendos. • Otros ingresos. • Quienes utilicen la herramienta “Mis cuentas”. |

En consecuencia, las personas morales señaladas sí cumplirán con la obligación de llevar la contabilidad electrónica fiscal, respecto de las actividades

empresariales que señala el artículo 16 del CFF; actos que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos; o bien, actividades relacionadas con su autorización para recibir donativos deducibles en los términos de la LISR.

A la fecha no existe disposición que exima de llevar contabilidad para las personas físicas que obtengan ingresos por enajenación o por adquisición de bienes, ya que entre los requisitos de las deducciones incluye el de estar debidamente registradas en contabilidad, en términos del artículo 147 de la LISR. Otro sector que estimamos técnicamente obligado a llevar contabilidad es la persona física que recibe ingresos por intereses, quien deberá conservar la documentación de ingresos, las retenciones y el pago del impuesto sobre la renta (ISR), pero sobre todo por el procedimiento en la determinación del saldo de la inversión.

Por otra parte, con la introducción de la herramienta “Mis Cuentas”²⁶ se tienen dos vertientes: será obligatoria para los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), así como a las personas físicas empresarias y profesionistas con ingresos en el ejercicio de hasta dos millones de pesos; opcional para las demás personas físicas y las asociaciones religiosas. A partir del 2016, las sociedades y asociaciones civiles y fideicomisos podrán iniciar su uso, cuando hayan percibido ingresos de hasta dos millones de pesos y que no provenga de actividades por las que deban determinar ISR.

Es oportuno comentar que de acuerdo a cifras del SAT,²⁷ al primer trimestre del 2014, el número de contribuyentes obligados a enviar la contabilidad en línea fue de 1,623,063 como personas morales y de 4,439,915 personas físicas por concepto de actividades empresariales y profesionistas, arrendamiento, pero el SAT difundió que solo cumplieron 203,807 contribuyentes con ingresos mayores a cuatro millones de pesos, ya que seguramente computan las exclusiones por ley o en reglas de carácter general, por el nivel de ingresos, y quienes se ampararon. La reflexión lleva a preguntarnos si la plataforma del SAT sería capaz de recibir ese volumen de información en los primeros días de marzo 2015.²⁸

²⁶ Artículos 110 fracción II, 112 fracción III de la LISR, Regla 2.8.1.3., 2.8.1.4., 2.8.1.6 y artículo Noveno de la RMF 2015.

²⁷ Cfr. http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2014t1/ y a respuesta sobre consulta por transparencia de fecha 18 de septiembre del 2014, bajo el folio No.: 0610100112914.

²⁸ El SAT aceptará dictamen fiscal fuera de plazo, en: <http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2013/07/04/sat-aceptara-dictamen-fiscal-fuera-plazo>. Lo anterior, porque se admitió prórroga por existir problemas con el servidor del SAT ante la presentación de aproximadamente 80,000 dictámenes fiscales.

Prepárate este año para el impacto de la reforma fiscal, consultable en: idic.mx/2015/01/22/

Contrario a la obligación de una contabilidad electrónica federal, el Código Fiscal del Distrito Federal (actualmente Ciudad de México) sólo señala registrar acorde a su sistema contable, sin aclarar que sea electrónico, lo cual, en nuestra opinión, requiere que se homologue la forma de cumplir con la obligación en materia de contabilidad, máxime que la Ciudad de México se convierte en una autoridad fiscal federal por haber celebrado Convenio de Colaboración Administrativa en el marco del Sistema Nacional de Coordinación, lo que otorgará seguridad jurídica en los contribuyentes.

VI. Contabilidad simplificada

El otro tipo de contabilidad que contemplan las disposiciones fiscales es la denominada simplificada, que, de conformidad con el artículo 167 del Reglamento de la LISR (RLISR), constaba de un libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones. Este procedimiento de control se introdujo para el entonces contribuyente menor²⁹ y hasta 2013 privilegiaba a los profesionistas y los del régimen intermedio. Al respecto no hubo aclaración alguna de tal mecanismo en el nuevo Reglamento de la LISR que el Ejecutivo Federal emitió con motivo de la reforma de 2014.³⁰

Así, el RIF se originó con el propósito de combatir la evasión fiscal y promover la incorporación a la formalidad, para generar una competencia leal entre los agentes económicos. Por otra parte, para contrarrestar los efectos de la derogación del REPECO y del Intermedio, a partir del 2014, a las entidades coordinadas en términos de la Ley de Coordinación Fiscal,³¹ se creó, mediante la LIF

preparate-este-ano-para-el-impacto-de-la-reforma-fiscal/

²⁹ Cfr. Porras y López, Armando. Naturaleza del impuesto sobre la renta, Manuel Porrúa, México, 1976, pp. 25-26. Podríamos considerar que el antecedente de este tipo de contribuyentes se fijaba en la Ley del Impuesto sobre la renta de 1925, al tomar la cantidad de \$100,000 por concepto de ingresos como base de clasificar a los contribuyentes en mayores y menores. Después se le conoció como contribuyente del régimen opcional o de pequeños contribuyentes.

³⁰ Artículo Segundo Transitorio fracción III del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de fecha de publicación el nueve de diciembre de 2013. Los reglamentos a la fecha publicados en el DOF son el RCFF, el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del 2 de abril, 25 de septiembre de 2014 y 8 de octubre del 2015, respectivamente.

³¹ Anexo 5 del Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal celebrado entre la SHCP y el gobierno del DF y Anexo 19 con el resto de las 31 entidades, de fecha de publicación en el DOF del 15 de abril de 2014.

2014, ampliándose durante 2015 y 2016, un Fondo de Compensación de dichos regímenes, siempre que colaboraran en la administración de los contribuyentes del RIF.

Al respecto, quienes utilicen “Mis Cuentas”, disponible en la página de Internet del SAT, capturarán los ingresos y gastos, emitirán opcionalmente sus comprobantes fiscales digitales e integrarán y presentarán sus declaraciones de acuerdo con la información almacenada. Sería idóneo que se aclare a partir de qué momento las personas físicas que rebasen el monto de ingresos deban llevar contabilidad electrónica por toda la carga administrativa que implica, ya que a la fecha se desconoce.

Por lo tanto, la diferencia entre un instrumento y otro es que el libro simplificado estaba sujeto a las posibilidades del contribuyente, en su formato manual o diseñado mediante hojas de cálculo, y el segundo constituye una herramienta electrónica y gratuita proporcionada por la autoridad, que libera conservar la contabilidad, así como proporcionar información de clientes y proveedores que requiera la autoridad, toda vez que se encontrará en la base de datos del SAT.

Es de llamar la atención que al principio el sistema “Mis Cuentas” era una opción para el RIF y después resultó ser imperativo. Al tratarse de la opción para el resto de personas físicas, merece una aclaración, ya que podría considerarse que alcanza a las personas físicas empresarias que rebasen dos millones de pesos.

A la fecha “Mis cuentas” no es una herramienta de fácil de manejo, requiere del auxilio de personas que tengan conocimiento y dominio en aplicaciones electrónicas; además, continúa actualizándose y, más bien, obstaculiza la formalidad, aun cuando existe subsidio en el ISR, IVA y el IEPS o beneficios en aportaciones de seguridad social.

VII. Revisiones electrónicas

Además de la obligación de llevar la contabilidad en medios electrónicos, el contribuyente también enfrenta la de tolerar³² que la autoridad, dentro de sus varias y variadas facultades de comprobación, practique la controvertida revisión

³² Tesis I.7º.A.268 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XIX, enero 2004, p. 1647. VISITAS DOMICILIARAS. EL VISITADOR AUTORIZADO EN LA ORDEN RESPECTIVA PARA PRACTICAR LA DILIGENCIA, ESTÁ FACULTADO PARA REQUERIR AL CONTRIBUYENTE LOS DOCUMENTOS RELATIVOS AL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES FISCALES. “. . .tiene obligación de permitir a los visitantes designados por las autoridades el acceso al lugar o lugares objeto de la diligencia. . .”.

electrónica,³³ quien, con aprobación del legislador, aprovechará el suministro de la contabilidad en línea y, con ello, reducirá tiempos y costo, en comparación con la revisión realizada directamente en el domicilio del contribuyente o la de gabinete, las cuales se distinguen entre sí por el lugar en el que se analiza lo recabado.

Por lo anterior es cuestionable que en el artículo 42 fracción IX se reconozca una amplia libertad de la autoridad para revisar cualquier rubro o concepto de una o varias contribuciones, sin observar lo ordenado por el artículo 16 constitucional, que consagra la garantía de seguridad jurídica, en materia de emisión de resoluciones de la autoridad fiscal, y dispone que nadie puede ser molestado en sus intereses jurídicamente protegidos, tales como su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, si no es en virtud de mandado escrito, emitido por autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Derivado de lo anterior, la autoridad con esta nueva facultad ignorará la conquista plasmada en el artículo 6 del CFF y reconocida por el Poder Judicial, la autodeterminación, la cual se refiere a la confianza depositada en el contribuyente del deber de determinar sus contribuciones, ya que ahora emitirá una resolución provisional con preliquidación sobre la omisión en contribuciones o comisión de otras irregularidades con motivo de la información suministrada y, si no se desvirtúan los hechos, hasta en un segundo requerimiento se convertirá en resolución definitiva. Bajo este escenario, todas las actuaciones serán en documentos digitales a través del buzón tributario.

El procedimiento en comento está marcado en los artículos 53-B del CFF y 61 y 62 del RCC, reconociendo que la notificación se realizará por buzón tributario en atención al artículo 134 fracción I, pero consideramos que el contribuyente pudiera elegir que se efectuó personalmente o por correo certificado.

Vale la pena plantear que si la práctica de revisiones electrónicas abarca a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados, éstos se encuentran en situación dispar entre los que llevan la contabilidad electrónica, simplificada o liberados de llevarla, sobre la carga de atención a la autoridad y el alcance ilimitado de su revisión. Además, pareciera que esta nueva atribución absorberá las revisiones de gabinete y domiciliarias. Ante esta innovación, lo mínimo a que tendría derecho el contribuyente es que la autoridad le dé a conocer las prácticas de verificación, pues con el cúmulo de información urge estructurar paulatinamente las auditorías informáticas.

³³ Art. 42, fracción IX del CFF vigente.

Al respecto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) ha detectado por experiencia que las prácticas administrativas lesivas en auditorías fiscales se agrupan en dos aspectos: requerimientos excesivos e innecesarios de información y/o documentación durante el desarrollo de la auditoría y, una vez obtenido lo anterior, no examina, analiza, evalúa y califica a fondo, sino que traslada la carga de prueba al contribuyente.³⁴ Así, coincidimos que ante más de 40 atribuciones, se deben establecer límites sobre el método fiscalizador; de lo contrario, se trasgreden derechos del gobernado como el de certeza jurídica.

VIII. Regulación de la contabilidad electrónica en España

La revolución de las comunicaciones tecnológicas no solo ha impactado a los contribuyentes mexicanos, sino también a los de otros países, por ello resulta interesante dirigir nuestra mirada a quienes tienen una idéntica lengua, como lo es España, para comparar, en su caso, la regulación de la contabilidad electrónica.

Al igual que en México, en España, tanto su Código de Comercio como las leyes fiscales,³⁵ regulan la obligación de todo empresario, sea persona física o jurídica, a llevar contabilidad, acorde a su actividad mercantil o no, que permita dar seguimiento cronológico de todas sus operaciones a través del Libro Diario, así como la elaboración de balances e inventarios a través del Libro de Inventarios y Cuentas Anuales, unidad que incluye el Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias, Estado que refleje los cambios en el patrimonio neto en el ejercicio, Estado de Flujos de Efectivo y Memoria, y que, en esencia, son similares a los que operan en México.

Cabe señalar que en la actividad empresarial existen otros libros obligatorios no específicamente de carácter contable, destacando el Libro de Actas, el Libro Registro de Acciones Nominativas, el Libro Registro de Socios y el Libro de Registro de Contratos, que dependerán del tipo de sociedad. Dichos libros podrán llevarse en cualquier procedimiento idóneo y serán legalizados para su sello ante el Registro Mercantil de su domicilio, unos después del ejercicio anual y otros antes de su utilización. Su presentación podrá ser en papel, en soporte magnético o vía telemática.

³⁴ Cfr. Uribe Guerero, Edison, “Urgen mejores prácticas en el desarrollo de auditorías fiscales”, *Fisco actualidades*, No. 2, IMCP-IFAC, México, Enero 2015, p. 4 y 8.

³⁵ Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, artículos 25, 26, 27, 28, 31 y 32. Así como los artículos 329 y 333 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

Todo esto enmarcado en el Plan General de Contabilidad,³⁶ instrumento que constituye las normas de elaboración de las cuentas nacionales de la legislación mercantil y como norma complementaria de éste, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (Pymes), que a diferencia del primero excluye el Estado de Flujos de Efectivo; Ambos planes pretenden la convergencia internacional con base en la normativa de la Unión Europea, de la cual España es miembro.

Resalta de sobremanera el valor probatorio de los libros y demás documentos contables para los Tribunales y, sobre todo, que la contabilidad es secreta, sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las Leyes.

Sin embargo, aun cuando, desde 1989, se reconoce la existencia de la contabilidad por medios informáticos y su validez como medio de prueba, también se ha pretendido que la autoridad tributaria los reconozca, tanto para su conservación como para dar su accesibilidad al solicitar los programas que sustenten y al demandar la documentación correspondiente.

Para los contribuyentes empresarios, cuyas actividades no tengan carácter mercantil como los profesionistas, su obligación contable se limitará a los libros fiscales: de ventas e ingresos, de compras y gastos y de bienes de inversión. Podríamos decir que a esto en México se le denomina contabilidad simplificada.

Adicionalmente, para efectos del Impuesto al Valor Añadido (IVA), los libros registros que llevarán los empresarios o profesionales u otros sujetos pasivos del IVA son: de facturas expedidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias. Inclusive, dichos libros podrán llevarse en forma electrónica.

Así, fuera de la semejanza de la obligación de llevar contabilidad, incluso en forma telemática, de diversos libros mercantiles y de carácter fiscal entre México y España, en el primero no existe una ley que obligue al diseño de la normatividad contable, de ahí que la reglas de carácter general flexibilicen el apego a un marco legal, normativo o contable que adopta el contribuyente de forma obligatoria.

Otra gran diferencia es que en España, a través del artículo 34 inciso d), su

³⁶ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. Los cuales contienen el desarrollo reglamentario en materia de cuentas anuales individuales de la legislación mercantil para su armonización internación con base en la normatividad de la Unión Europea, de carácter obligatorio a partir del 2008.

Ley General Tributaria, se considera como un derecho y garantía de los obligados tributarios el que utilicen las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico; situación que es contraria a lo que señala el artículo 33 apartado B fracción XI del RCFF, que requiere que los asientos y registros deban plasmarse en español; cuando los datos o documentos que integran la contabilidad estén en idioma diferente al español, deberá acompañarse la traducción, esto ante una apertura comercial significará una erogación mayor al contribuyente para contar con las traducciones, además de que México es multilingüe.³⁷ Sin embargo, solo el idioma español se reconoce al exterior.

Resulta importante señalar que en el contexto internacional, tanto España³⁸ como la OCDE, admiten la importancia de una administración electrónica, pero para el primero es trascendental el acceso universal a los medios telemáticos y solo de carácter opcional para el ciudadano.

Adicionalmente, otro país de habla hispana sin reconocimiento oficial es Chile, en donde los contribuyentes podrán llevar la contabilidad electrónica solo si son autorizados por el Sistema Interno de Rentas, previa solicitud. Los libros contables autorizados son: Libro Diario, Mayor, Balance y Compras y Ventas para una contabilidad completa; también prevé la contabilidad simplificada para micro, pequeña y mediana empresa, consistente en libro de entradas y gastos.

Así, podemos constatar que las actuaciones tributarias se han ajustado a los medios técnicos, reconociendo el medio probatorio tanto de la factura como de la contabilidad electrónica de las operaciones; en igual medida, de los documentos en papel, pero con un carácter opcional, aunque en México se torna obligatorio.

IX. Postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a la contabilidad electrónica

Durante los años de 2014 y 2015 los contribuyentes promovieron más de treinta cinco mil casos de amparo que versaron contra la obligación de pro-

³⁷ Artículo 4. Las lenguas indígenas que se reconozcan en los términos de la presente Ley y el español son lenguas nacionales por su origen histórico, y tienen la misma validez en su territorio, localización y contexto en que se hablen de la Ley General de Derechos Lingüísticos de los Pueblos Indígenas de fecha de publicación en el DOF 13 de marzo de 2003 y última modificación del 9 de abril de 2012. Incluso se publica un Catálogo de Lenguas Indígenas Nacionales para dar a conocer cuáles son las lenguas indígenas habladas en nuestro país para su reconocimiento como lenguas nacionales por la Ley en comento.

³⁸ Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos

porcionar mensualmente la contabilidad electrónica al SAT controvirtiendo el artículo 28 fracción III (llevar) y IV (enviar), así como su relativo artículo 33 del RCFF, la Ley de Ingresos de la Federación 2015 y ciertas reglas de carácter general para 2014 y 2015.

Al respecto, los Juzgados de Distrito emitieron en primera instancia resoluciones contradictorias, pero, finalmente, durante el mes julio del año en curso, la SCJN, después de atraer el asunto emitió la primera resolución de cinco casos, en el sentido de que es inconstitucional la regla 2.8.1.4 de la RMF y su Anexo 24, al contener los lineamientos técnicos para generar los archivos *xml* necesarios para enviar la contabilidad electrónica; además, dificulta cubrir el fin de la contabilidad en cuanto a ser útil, completa, veraz y sobre todo de fácil comprensión para el usuario de la misma. De igual forma, se valoró que, al ser elaborado por un particular ajeno a la relación jurídica tributaria entre el fisco y el contribuyente y por estar en idioma diferente al español, los contribuyentes estarán imposibilitados de cumplir con esta obligación. Sin embargo, es suficiente con subsanarla a través de la RMF, como así lo aclaró la SCJN.³⁹

Situación contraria se presentó para el envío de la contabilidad electrónica, ya que se consideró que no existe invasión en su privacidad ni intromisión en su domicilio con la revisión de sus papeles que integran la contabilidad ni sobre la obligación de contar con un buzón tributario.⁴⁰ Quienes en su momento obtuvieron la suspensión tendrían que cumplir con la obligación de su envío, pero ahora nos enfrentamos a que estarían imposibilitados dado a que el citado Anexo 24 está viciado de inconstitucionalidad.

Si bien es cierto que en un mundo globalizado los medios electrónicos coadyuvan en la fiscalización de la información contable suministrada a través del portal del SAT, por el otro lado, México se encuentra en desventaja con respecto al resto de los países integrantes de la OCDE, pues es requisito estar en la vanguardia en el ámbito tecnológico global, sin importar la repercusión financiera para los contribuyentes en cuanto a la adquisición de sistemas contables de pun-

³⁹ Tesis aislada: 2a. XCVII/2016 (10a.), Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 34, Septiembre de 2016, Tomo I, p. 835 bajo el rubro CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. EFECTO DE LA SENTENCIA QUE CONCEDE EL AMPARO CONTRA EL ANEXO 24 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 5 DE ENERO DE 2015.

⁴⁰ Se conceden los primeros amparos vs la contabilidad electrónica, consultado en: <http://cicde.mx/juridica/se-conceden-primeros-amparos-vs-el-envio-de-la-contabilidad-electronica/> el 24 de octubre del 2016.

ta y en la capacitación a sus operadores.⁴¹

Al respecto, existen opiniones de que el amparo no prosperaría porque sería ir en contra de la tecnología, progreso y los movimientos internacionales, lo cual constituye el costo por pertenecer al club de los países más desarrollados,⁴² pero, como bien señalamos, sus integrantes no están en el mismo nivel de desarrollo económico, social y tecnológico.

Por lo anterior, consideramos que sería más conveniente que el legislador regulara todo lo relativo a la técnica contable y sobre los instrumentos que se utilizan para su envío y no estar sujeto a la discrecionalidad de la autoridad fiscal a través de diversas reglas de carácter general, sobre todo porque México debe cumplir con compromisos internacionales, como lo es el Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), a fin de mejorar la fiscalización e intercambio automático de información financiera y bancaria.

X. Consideraciones finales

- El contribuyente o pagador de impuestos enfrenta la obligación material o principal de pago, además de las obligaciones formales de hacer, que significa soportar la actividad administrativa, entre las cuales está la de llevar contabilidad electrónica y la expedición de facturas electrónicas de las operaciones que la soportan; pero este control y registro no es reciente, ya que la contabilidad tiene su origen en el CCom y significa el registro sistematizado de todas y cada una de las operaciones del contribuyente cuantificadas en términos monetarios. A partir del 2014 la contabilidad electrónica o en línea vino a sustituir de manera frontal al sistema manual y mecánico, todo esto derivado del desarrollo tecnológico.
- Así, la contabilidad electrónica constituye un procedimiento de control prevista en el CFF, así como en leyes tributarias, como lo son la LISR, LIVA, principalmente, aunque también a nivel local se obliga al registro contable, como lo es en el Código Fiscal del Distrito Federal (hoy Ciudad de México).

⁴¹ SCJN declara constitucional contabilidad electrónica: SHCP, en: <http://www.jornada.unam.mx/ultimas/2016/07/10/scjn-declara-constitucional-contabilidad-electronica-shcp>, consultado el 24 de octubre del 2016.

⁴² Amparos contra la contabilidad electrónica, una pérdida de tiempo, Milenio, México, 16 de julio 2014, en: http://www.milenio.com/negocios/amparos_SAT-contabilidad_electronica_0_336566643.html, consultado el 25 de octubre del 2016.

- Fiscalmente existen dos modalidades de llevar la contabilidad: electrónica, en función a las necesidades de los contribuyentes, y la denominada simplificada o “Mis cuentas”. La primera, a cargo de las personas morales, personas morales no contribuyentes y las personas físicas empresarias o profesionistas, con ciertas exclusiones; la segunda, obligatoria para los contribuyentes del RIF y para las personas físicas que no rebasen de dos millones de ingresos; opcional para los arrendadores, cuando no ejerzan la deducción opcional conforme a la LISR, así como por las asociaciones religiosas. La modalidad en comento es de acceso gratuito a través de la página de internet del SAT.
- Es criticable el que sea en la RMF 2015 y 2016 donde se contienen diversas reglas de carácter obligatorio y discrecional sobre la contabilidad, su integración, la forma de realizar los registros el envío de diversa información en formato digital, cuando deberían someterse al proceso legislativo para otorgar seguridad jurídica. Entre sus reglas técnicas está el código agrupador, cuya finalidad es lograr una estructura armonizada de la contabilidad en su envío, que también debería estar sujeta a una ley que regule las reglas contables como fue en la Ley General de Contabilidad Gubernamental aplicable al sector público en México, o el Plan General de Contabilidad en España, acompañado de una guía contabilizadora y manual de contabilidad.
- En nuestra opinión, la revisión electrónica contraviene lo dispuesto en el artículo 16 constitucional por no estar debidamente fundado y motivado sobre los conceptos y alcance de la revisión, además hacer obligatorio el uso del buzón tributario, el cual no es de libre acceso dada la realidad económica del país. Sin embargo, la SCJN determinó que es constitucional el envío de la contabilidad por medios electrónicos, no así la del Anexo 24 de la RMF 2016, al ser elaborado por un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria y estar en idioma inglés. Dicho Anexo es de carácter técnico, el cual marca las directrices de envío de la información electrónica.

XI. Bibliografía

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2004.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, (coord.), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financie-*

ro, México, Porrúa-IIIJ, t. I, 2007.

Norma de Información Financiera A-1, Estructura de las Normas de Información Financiera (NIF), Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2007.

Hemerografía

Amparos contra la contabilidad electrónica, la fiscalización electrónica y el buzón tributario, Puntos Finos, México, Octubre 2015 <http://www.ccpm.org.mx/avisos/amparos%20contra%20la%20contabilidad-lic%20Miguel%20buitron-octubre%202015.pdf> consultado el 25 de octubre del 2016.

CÁRDENAS CORONADO, Román, “El ‘Cantinflismo’ Fiscal”, *Finanzas y Contabilidad, Revista Mensual de Divulgación Financiera y Contable*, Vol. XVII, No. 7, Julio, México, 1950, pp. 259-263.

Uribe Guerrero, Edison, “Urge mejores prácticas en el desarrollo de auditorías fiscales”, *Fisco actualidades*, No. 2, IMCP-IFAC, México, Enero 2015, p. 4 y 8.