

UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRÍA EN FISCAL

TESIS

Violación de Derechos Sustantivos en la Restricción Temporal de
Sellos Digitales en los Términos del Artículo 17-H Bis



Que para obtener el grado de:

MAESTRA EN FISCAL

Presenta:

L.D. Jeniffer Diaz Ortiz

Director de tesis:

Mtro. Daniel Medina Cano

Contenido

| | |
|---|-----|
| RESUMEN | 4 |
| ABSTRACT | 5 |
| INTRODUCCIÓN | 7 |
| CAPITULO I | 9 |
| FUNDAMENTOS DE INVESTIGACIÓN | 9 |
| 1.1 Objetivo General..... | 9 |
| 1.2 Objetivos Particulares | 9 |
| 1.3 Instrumentos de Investigación | 9 |
| 1.4 Planteamiento del Problema | 10 |
| 1.5 Problematización | 10 |
| 1.6 Hipótesis..... | 23 |
| 1.7 Justificación | 23 |
| 1.8 Preguntas de Investigación | 25 |
| 1.9 Cuadro de Congruencias Metodológicas..... | 25 |
| 1.10 Materiales a utilizar. | 26 |
| CAPITULO II | 28 |
| MARCO TEORICO | 28 |
| 2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos | 28 |
| 2.2 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS | 30 |
| 2.3 Derechos fundamentales en las contribuciones..... | 35 |
| 2.4. Jerarquización de las Leyes Tributarias. | 37 |
| 2.5 Antecedentes de la fiscalización en México..... | 40 |
| 2.6 Medios electrónicos..... | 48 |
| 2.7 Antecedentes de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet..... | 57 |
| 2.8 Sellos Digitales en México..... | 63 |
| CAPITULO III | 74 |
| ARTÍCULO 17 H BIS: INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES | 74 |
| 3.1 INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES Y SUS ALCANCES | 74 |
| 3.2 PROCESO SANCIONADOR, INFRACCIONES Y MULTAS..... | 78 |
| 3.3 EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL..... | 96 |
| 3.4 EFECTOS DE LA RECAUDACIÓN DE EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL | 101 |

| | |
|--|------------|
| 3.5 RESTRICCIÓN DE SELLOS DIGITALES Y EVASIÓN FISCAL..... | 104 |
| CAPITULO III..... | 113 |
| DERECHOS FUNDAMENTALES Y CANCELACIÓN DE SELLOS DIGITALES..... | 113 |
| 4.1 PROCEDIMIENTO SAT..... | 114 |
| 4.2 PROCESO PARA DEFENSA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES | 114 |
| 4.3 OPINIÓN DE JURISPRUDENCIA | 122 |
| 4.4 PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 H BIS | 128 |
| CONCLUSIÓN..... | 130 |
| BIBLIOGRAFIA..... | 133 |

RESUMEN

Los avances tecnológicos proveen herramientas que facilitan la realización de diversas actividades, así como la integración de la sociedad en el mundo de la globalización, agiliza tiempos y ofrece mejoras en el tratamiento de los bancos de información, ha proporcionado mayor seguridad en la realización de operación, y mejor control de estas.

De igual manera, para las instituciones gubernamentales ha implicado mejoras en sus procesos, siendo la materia fiscal en México, uno de las áreas que ha trabajado con mayor inquietud e insistencia en los últimos 17 años en integrar las herramientas tecnológicas con la finalidad de lograr mayor alcance en sus procesos de fiscalización, es de esta forma como en el año del 2004 comienza con la integración de los medios electrónicos para el ejercicio de las actividades fiscales dentro de nuestro sistema fiscal.

Ello permito la generación paulatina de procesos que fueron llevando a los contribuyentes a un esquema fiscalizador más estricto y mejor controlado, una especial de “hermano ojo” como lo describiría en su obra de 1984 George Orwell, sin embargo, esta evolución del sistema fiscal mexicano no ha estado exenta de errores, dentro de los cuales es la falta de armonización de las normas constitucionales con las fiscales, siendo al principio del inicio de vigencia de estos procesos violatorios a los derechos principalmente de Seguridad y Certidumbre jurídica, así como de Legalidad consagrados en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Una de las ventajas de nuestro sistema fiscal para la Autoridad, es la vigencia de las normas supeditadas al periodo de un año, lo que permite que año con año se haga borrón y cuenta nueva en los procesos que se cometieron errores, o se reformen los ordenamientos para adecuarlos a los criterios jurisprudenciales o aislados de las

Autoridades Judiciales, con la finalidad de que no existan lagunas que aprovechen los contribuyentes para evitar la aplicatoriedad de las nuevas disposiciones.

En este sentido, el proceso de Restricción Temporal de Sellos Digitales, así como la propia Cancelación definitiva de Sellos Digitales ha generado un número de juicios de nulidad y amparo donde se reclama que es un proceso violatorio de la norma Constitucional al contemplar un proceso que no le antecede una notificación a pesar de ser un procedimiento administrativo, así mismo que no solo se trata de una norma fiscal imperfecta desde su origen al tener errores procedimentales, sino que además afecta derechos fundamentales del contribuyente, trayendo consigo afectaciones más que administrativas, afectaciones en materia de derechos humanos.

Por tanto, es importante revisar primeramente el Marco Legal que atiende al tema, posteriormente los conceptos que originan o que dice la Autoridad Fiscal origina la imposición arbitraria de la sanción de restricción de sellos digitales, y posteriormente pasar a comentar los procedimientos que se tienen para aclarar la situación, los medios de defensa que se pueden interponer y por último la propuesta de cambio respectivo para asegurar que no se violenten los derechos del contribuyente.

Palabras clave: Certificado Digital, Derechos Fundamentales, Sanción, Infracción, Violación.

ABSTRACT

Technological advances provide tools that facilitate the performance of various activities, as well as the integration of society in the world of globalization, speeds up times and offers improvements in the treatment of information banks, has provided greater security in the performance of operations, and better control of these.

In the same way, for government institutions it has implied improvements in their processes, being the fiscal matter in Mexico, one of the areas that has worked with

greater concern and insistence in the last 17 years in integrating technological tools to achieve greater scope in its audit processes, it is in this way that 2004 began with the integration of electronic means for the exercise of tax activities within our tax system.

This allowed the gradual generation of processes that were leading taxpayers to a more strict and better controlled inspection scheme, a special "brother eye" as George Orwell would describe it in his 1984 work. However, this evolution of the Mexican tax system It has not been exempt from errors, among which is the lack of harmonization of the constitutional norms with the fiscal ones, being at the beginning of the beginning of the validity of these processes violating the rights mainly of Security and legal certainty, as well as of Legality enshrined in articles 14 and 16 of the Political Constitution of the United Mexican States.

One of the advantages of our tax system for the Authority is the validity of the regulations subject to a period of one year, which allows year after year to make a clean slate in the processes that made mistakes, or to reform the regulations to adapt them to the jurisprudential or isolated criteria of the Judicial Authorities, in order that there are no loopholes that taxpayers take advantage of to avoid the applicability of the new provisions.

In this sense, the process of Temporary Restriction of Digital Stamps, as well as the definitive Cancellation of Digital Stamps itself has generated a number of nullity and protection trials where it is claimed that it is a process that violates the Constitutional norm by contemplating a process that does not It precedes a notification despite being an administrative procedure, likewise it is not only an imperfect fiscal rule from its origin due to procedural errors, but it also affects fundamental rights of the taxpayer, bringing with it more than administrative effects, affectations in matters of human rights.

Therefore, it is important to first review the Legal Framework that addresses the issue, then the concepts that originate or that the Tax Authority says originates the arbitrary imposition of the sanction of restriction of digital stamps, and then go on to comment on the procedures that are in place to clarify the situation, the means of defense that can be interposed and finally the proposal for the respective change to ensure that the rights of the taxpayer are not violated.

INTRODUCCIÓN

En 2004 con la Reforma Fiscal que integraba al Código Fiscal de la Federación los Medios Electrónicos, se inicio el cambio y transición no solo hacía la modernización de los sistemas de fiscalización en México, sino que además se comenzó una vigilancia estricta en la manera en como se implementarían los controles a los contribuyentes.

Los cambios que se fueron realizando tuvieron buenos resultados, al grado que la Autoridad Fiscal decido implementar más cambios con la finalidad ya no de velar por el cumplimiento de la Legislación Fiscal, sino de exigirla de una forma inquisitoria, lo que ha generado evidentes violaciones a los derechos humanos.

En 2005 comienza la implementación del primer comprobante fiscal, y con ello se comienza a emplear el Certificado de Sello Digital para la emisión de los comprobantes fiscales.

En 2011 con la Reforma en Materia de Derechos Humanos, se dio un giro en la manera en como se deberían de tratar o aplicar las normas fiscales, ya que éstas no debían atender a un criterio que fuera de mejor aplicación de la norma para los fines del Estado, sino que se genero la obligación del Estado a ponderar los derechos humanos del particular, lo que se denomina principio pro persona, sobre los actos de autoridad, que de resultar violatorios implicaría la necesidad de llevar a cabo el proceso correspondiente para salvaguardar los derechos del contribuyente.

El principio pro persona o de velar por los derechos humanos del contribuyente, se vio reflejado en materia de Certificados de Sellos Digitales cuando en 2014 comenzó la vigencia de un nuevo artículo al Código Fiscal de la Federación: El artículo 17-H Fracción X, Cancelación de Sellos Digitales.

Ello llevo a que se presentarán medios de defensa contra la medida que estaban implementando el SAT de cancelar sellos digitales por considerarse una medida de aplicación arbitraria e ilegal, y aun cuando al principio las autoridades judiciales dieron la razón a los contribuyentes, el paso de los años haría que esta condición se modificará, y lejos de atender la legalidad, atendieron al principio de garantizar los ingresos del Estado, más que los derechos del contribuyente.

La autoridad fiscal en su esfuerzo de seguir aplicando este tipo de medidas de presión para el pago de contribuciones, así como justificar la aplicación de esta, presento diversas reformas en los ejercicios 2019 y 2020, donde en principio se busco incrementar las causales que permitieran a la Autoridad Fiscal la Cancelación de los Sellos Digitales, y la segunda, además de seguir agregando conductas infractoras y delictivas al listado de lo que el SAT podría considerar para la cancelación de sellos digitales, crearon la llamada restricción temporal, que se creo con la finalidad de restringir temporalmente los Sellos y establecer un procedimiento para aclarar la situación de los Contribuyentes, y en caso de que desvirtuaran los actos por los que era acusados sin mediar juicio o procedimiento administrativo sancionador, se les reactivarían los sellos, de lo contrario la cancelación sería permanente, ello como un esfuerzo de la Autoridad Fiscal y de los Legisladores de querer “dar” oportunidad de defensa y audiencia al contribuyente.

Pero lo que llevo a la decisión de realizar esta investigación, fue el criterio jurisprudencia del mes de marzo del 2021, donde la autoridad judicial a través de la Segunda Sala del Pleno de la Suprema Corte, niega la procedencia de un amparo y argumenta que este procedimiento de Cancelación de Sellos Digitales no afecta

derecho sustantivo alguno, al ser un tema de formalidades y no daños de propiedad, libretar de comercio, trabajo, industria y profesión, y concluyendo con que la posibilidad de realizar una aclaración ante la autoridad brinda la garantía de audiencia.

Por ello es por lo que analizo este trabajo para comprobar que, si existe la violación de los derechos sustantivos del contribuyente, y que estas violaciones van en contra de la función del Estado de salvaguardar los derechos humanos de los gobernados.

CAPITULO I

FUNDAMENTOS DE INVESTIGACIÓN

1.1 Objetivo General

Analizar el impacto a los derechos sustantivos del contribuyente, por la restricción temporal a los sellos digitales que dispone el artículo 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación.

1.2 Objetivos Particulares

Identificar los derechos sustantivos que se violentan al contribuyente con motivo de la restricción temporal de sellos digitales por parte de la autoridad fiscal.

Analizar el impacto causado al contribuyente con motivo de la restricción de los sellos digitales emitido por la autoridad fiscal.

Explicar el impacto recaudatorio a la nación con motivo de la restricción de los sellos digitales por parte de la autoridad fiscal.

1.3 Instrumentos de Investigación

La investigación del tema nos lleva a emplear un proceso enfocado en el método inductivo y deductivo derivado del análisis particular de cada una de las causales de restricción de sellos digitales y su posterior aplicación general empleando para tal fin las técnicas documentales y de campo que nos permita mediante el análisis de la información y recopilación de datos para validar la investigación.

1.4 Planteamiento del Problema

El procedimiento establecido en el artículo 17-H Bis, otorga la facultad discrecional para que la Autoridad Fiscal realice la restricción temporal de Sellos Digitales, sin previo seguimiento de un proceso mediante el cual se garantice y vele el respeto de los derechos fundamentales del contribuyente, lo anterior, al margen del propio procedimiento administrativo sancionador que establece el Código Fiscal de la Federación.

1.5 Problematicación

La imperante necesidad de la Autoridad Fiscal para incrementar los índices de recaudación y su lucha en la disminución de la evasión y la elusión fiscal, ha llevado al Poder Ejecutivo a presentar iniciativas de reformas en materia fiscal y al Poder Legislativo a estructurar, ajustar y aprobar éstas iniciativas de reforma fiscal para que permitan aumentar las facultades de la autoridad en materia de fiscalización, incluso dando mayor alcance a su actuar sin atender a principios constitucionales, ya que muchas de estas facultades rebasan la esfera legal del debido proceso, y se vuelven en herramientas más que de carácter legal, en herramientas de presión económica para llevar al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales.

Como parte de lo señalado en el párrafo anterior, el Servicio de Administración Tributaria, cumpliendo con lo establecido en el artículo 29 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece la necesidad de publicar anualmente estudios sobre evasión fiscal para conocer en mayor detalle los niveles de evasión fiscal en el país, como parte de esta actividad, en noviembre de 2013 se presentó el Estudio

de las “Conductas en el cumplimiento y evasión de las obligaciones fiscales”, por parte de la Universidad Panamericana, campus Ciudad de México de la Escuela de Ciencias Económicas y Empresariales, donde uno de los puntos señalados por este estudio dentro de su desarrollo es el planteamiento que:

“La disuasión se basa en el concepto de que el riesgo de ser detectados y castigados puede disminuir la evasión. Este concepto también incluye la idea de que si se castiga a un evasor esto desalienta evasiones fiscales futuras. Las personas tienden a responder de manera diferente al riesgo dependiendo si se trata de una ganancia o una pérdida, donde una pérdida potencial tiene por mucho un mayor efecto de motivación.

La relación entre la disuasión y la evasión es compleja, por una parte, puede reforzar la moral de la persona que lo hace cumplir. Y, por otra parte, puede crear resistencia del contribuyente al sentirse oprimido (Braithwaite, 2009). Esto va de acuerdo con lo que algunos estudios han encontrado en que las tasas de multas no tienen un efecto lineal positivo sobre la evasión.”

Tanto el planteamiento como el estudio realizado en 2013 fueron parte del análisis que realizó la autoridad fiscal para presentar su iniciativa de paquete de reformas fiscales para el ejercicio 2014, donde se plantea la adición de la fracción X del 17-H del Código Fiscal de la Federación, que expresaba que como parte de las medidas para disminuir la evasión y elusión fiscal, y con la finalidad de fortalecer las actividades de fiscalización, se llevaría a cabo la cancelación de sellos digitales en las siguientes conductas infractoras:

- 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; 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.

Y aun cuando cada una de estas conductas, ya se encuentran contempladas en el Código Fiscal de la Federación como infracciones, y se establece su sanción respectiva, previa posibilidad de notificar al contribuyente de su incumplimiento de obligaciones fiscales, y permitiéndole lo que a su derecho convenga, se autorizaron estas modificaciones, generando un actuar fuera del marco de la esfera del debido proceso, permitiendo la cancelación de sellos digitales por parte de la Autoridad Fiscal, aun siendo un procedimiento fuera de las facultades de comprobación o de la aplicación de un proceso administrativo sancionador delimitados en el Código Fiscal de la Federación, generan que la Autoridad Fiscal , generando con ello la transgresión de los derechos fundamentales de los contribuyentes, no solo en la esfera de los derechos de seguridad jurídica, sino que además limitan los derechos económicos y sociales.

Sin embargo, y aun cuando la autoridad fiscal ejecuto una serie de cancelaciones de sellos digitales, en ningún momento se vio reflejado en la disminución de las actividades de evasión y elusión fiscal como se pretendía, y mucho menos incremento la recaudación derivada de la vigilancia de obligaciones entre los ejercicios 2014 y 2018 que estuvo vigente la disposición, como podemos observar en las propias estadísticas del SAT:

Vigilancia de Obligaciones | Recaudación derivada de la
vigilancia de obligaciones

Millones de pesos

| Año | Mes | Programa |
|------|------------|-----------------------------|
| | | Vigilancia del cumplimiento |
| | | Bloqueo de CSD |
| 2014 | Enero | 0.0 |
| 2014 | Febrero | 0.0 |
| 2014 | Marzo | 0.0 |
| 2014 | Abril | 0.0 |
| 2014 | Mayo | 0.0 |
| 2014 | Junio | 0.0 |
| 2014 | Julio | 0.0 |
| 2014 | Agosto | 0.0 |
| 2014 | Septiembre | 0.0 |
| 2014 | Octubre | 0.0 |
| 2014 | Noviembre | 0.0 |
| 2014 | Diciembre | 0.0 |
| 2015 | Enero | 0.0 |
| 2015 | Febrero | 0.0 |
| 2015 | Marzo | 0.0 |
| 2015 | Abril | 0.0 |
| 2015 | Mayo | 0.0 |
| 2015 | Junio | 0.0 |
| 2015 | Julio | 0.0 |
| 2015 | Agosto | 0.0 |
| 2015 | Septiembre | 0.0 |
| 2015 | Octubre | 0.0 |
| 2015 | Noviembre | 0.0 |
| 2015 | Diciembre | 0.0 |
| 2016 | Enero | 0.0 |

| | | |
|------|------------|-----|
| 2016 | Febrero | 0.0 |
| 2016 | Marzo | 0.0 |
| 2016 | Abril | 0.0 |
| 2016 | Mayo | 0.0 |
| 2016 | Junio | 0.0 |
| 2016 | Julio | 0.0 |
| 2016 | Agosto | 0.0 |
| 2016 | Septiembre | 0.0 |
| 2016 | Octubre | 0.0 |
| 2016 | Noviembre | 0.0 |
| 2016 | Diciembre | 0.0 |
| 2017 | Enero | 0.0 |
| 2017 | Febrero | 0.0 |
| 2017 | Marzo | 0.0 |
| 2017 | Abril | 0.0 |
| 2017 | Mayo | 0.0 |
| 2017 | Junio | 0.0 |
| 2017 | Julio | 0.0 |
| 2017 | Agosto | 0.0 |
| 2017 | Septiembre | 0.0 |
| 2017 | Octubre | 0.0 |
| 2017 | Noviembre | 0.0 |
| 2017 | Diciembre | 0.0 |
| 2018 | Enero | 0.0 |
| 2018 | Febrero | 0.0 |
| 2018 | Marzo | 0.0 |
| 2018 | Abril | 0.0 |
| 2018 | Mayo | 0.0 |
| 2018 | Junio | 0.0 |
| 2018 | Julio | 0.0 |
| 2018 | Agosto | 0.0 |

| | | |
|------|------------|-----|
| 2018 | Septiembre | 0.0 |
| 2018 | Octubre | 0.0 |
| 2018 | Noviembre | 0.0 |
| 2018 | Diciembre | 0.0 |

** Cifras preliminares.*

*** El total puede no coincidir debido al redondeo.*

Fuente: SAT.

No sería, sino hasta el actual sexenio, que aún y con violaciones a los derechos fundamentales y transgrediendo el debido proceso, que se logró en base al “terrorismo fiscal” empezar con un incremento en la recaudación en 2019 de acuerdo con lo señalado por el SAT:

Vigilancia de Obligaciones | Recaudación derivada de la
vigilancia de obligaciones

Millones de pesos

| Año | Mes | Programa |
|------|---------|-----------------------------|
| | | Vigilancia del cumplimiento |
| | | Bloqueo de CSD |
| 2019 | Enero | 144.8 |
| 2019 | Febrero | 31.2 |
| 2019 | Marzo | 96.7 |
| 2019 | Abril | 68.7 |
| 2019 | Mayo | 276.0 |
| 2019 | Junio | 20.9 |
| 2019 | Julio | 18.5 |

| | | |
|------|------------|-------|
| 2019 | Agosto | 57.3 |
| 2019 | Septiembre | 15.7 |
| 2019 | Octubre | 134.6 |
| 2019 | Noviembre | 71.4 |
| 2019 | Diciembre | 11.6 |

** Cifras preliminares.*

*** El total puede no coincidir debido al redondeo.*

Fuente: SAT.

Pero, derivado de la serie de recursos jurisdiccionales interpuestos por los contribuyentes y la constante lucha con la autoridad fiscal, que se observa que en los últimos dos meses del ejercicio fiscal 2019, la recaudación mediante la aplicación de este programa de verificación de cumplimiento de obligaciones fiscales, que el SAT tuvo que diseñar nuevas reformas que permitieran, aparentemente, darle al contribuyente la posibilidad de desvirtuar los hechos que le llevarían a la cancelación de sellos digitales, adicionando en la propuesta de reforma fiscal para el ejercicio 2020 el artículo 17-H Bis en el Código Fiscal de la Federación, que buscaría convertirse en una medida en apariencia “cautelar” que ya no cancelaba los sellos digitales, sino los restringía temporalmente, mientras el contribuyente acreditaba o desvirtuaba los hechos que generarían la restricción temporal, resolviendo según la autoridad fiscal, el problema de no permitirle al contribuyente su derecho de audiencia, y que posteriormente en caso de que no acreditara o desvirtuara la conducta infractora, se procedería a la cancelación de los sellos de conformidad con el artículo 17-H, en su fracción X, del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, los resultados de la aplicación de estas modificaciones durante el ejercicio 2020, siguen dejando en claro que la medida sigue siendo insuficiente para cumplir con el objetivo propuesto de incrementar la recaudación y disminuir la

evasión y la elusión fiscal, ya que de acuerdo con las estadísticas del SAT para el ejercicio 2020 se tuvo:

Vigilancia de Obligaciones | Recaudación
derivada de la vigilancia de obligaciones

Millones de
pesos

| Año | Mes | Programa |
|------|------------|-----------------------------|
| | | Vigilancia del cumplimiento |
| | | Bloqueo de CSD |
| 2020 | Enero | 46.0 |
| 2020 | Febrero | 27.0 |
| 2020 | Marzo | 28.4 |
| 2020 | Abril | 2.8 |
| 2020 | Mayo | 3.0 |
| 2020 | Junio | 0.0 |
| 2020 | Julio | 0.0 |
| 2020 | Agosto | 0.1 |
| 2020 | Septiembre | 0.0 |
| 2020 | Octubre | 0.0 |
| 2020 | Noviembre | 0.0 |
| 2020 | Diciembre | 0.7 |

* *Cifras preliminares.*

** *El total puede no coincidir debido al redondeo.*

Fuente:

SAT.

Y siguiendo la tendencia de los dos últimos meses del ejercicio fiscal 2019, se observa una caída en la recaudación por la aplicación de este programa de verificación de cumplimiento de obligaciones fiscales. Lo que se traduce en que se disminuyó esta práctica debido a la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para evitar la restricción de sellos temporales por ser violatorio a derechos fundamentales, generando los siguientes criterios jurisdiccionales:

Criterio Jurisdiccional 42/2019 (Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 31/05/2019) SELLO DIGITAL. A CRITERIO DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL ES ILEGAL SU CANCELACIÓN BASADA EN QUE EL CONTRIBUYENTE PRESENTÓ DECLARACIONES EN LAS QUE INCLUYÓ OPERACIONES CON PROVEEDORES PUBLICADOS EN LA LISTA DEFINITIVA A QUE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CFF. El artículo 17-H, fracción X, inciso d), del Código Fiscal de la Federación (CFF), prevé la Cancelación de los Certificados de Sello Digital (CSD) cuando las autoridades fiscales, aún sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del mismo Código y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del CSD. Así, a juicio del Órgano Jurisdiccional resulta ilegal que la autoridad recaudadora estime actualizado dicho supuesto de cancelación, apoyada en lo establecido por el artículo 81, fracción II, del CFF, que establece como infracción la de presentar declaraciones, solicitudes, avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales. Lo anterior, al considerar que las declaraciones presentadas por los contribuyentes son incorrectas por haber incluido operaciones realizadas con proveedores que se encuentran publicados en el listado definitivo a que se refiere el artículo 69-B del CFF, puesto que los preceptos legales en los que la autoridad apoyó su determinación, no la facultan para dejar sin efectos el CSD.

Máxime cuando la resolución de Cancelación del CSD no es la vía idónea para restarle valor a los CFDI emitidos por los proveedores que se encuentran publicados en el listado definitivo a que hace referencia el artículo 69-B del CFF, pues para

arribar a tal conclusión el Órgano Jurisdiccional sostuvo que la autoridad debe ejercer las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del CFF, conforme a lo previsto en el último párrafo del procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Tributario.

Criterio Jurisdiccional 22/2016 (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 03/06/2016) CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL. CANCELACIÓN DICTADA CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 17- H, FRACCIÓN X, INCISO B), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES ILEGAL AQUELLA DECRETADA CON BASE EN LA NO LOCALIZACIÓN DEL CONTRIBUYENTE, CUANDO LA DILIGENCIA HAYA OCURRIDO PREVIO A LA ENTRADA EN VIGOR DE DICHA NORMA (1° DE ENERO DE 2014). A consideración del Órgano Jurisdiccional, el invocado precepto del Código Fiscal de la Federación es una norma sustantiva, pues trae aparejadas sanciones que afectan la esfera jurídica del gobernado, tal como lo es el dejar sin efectos el Certificado de Sello Digital del contribuyente en el supuesto en que las autoridades fiscales no lo localicen o éste desaparezca durante el procedimiento administrativo de ejecución, lo cual no podría actualizarse si la diligencia de ejecución que motiva tal acto se hubiere realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva norma (1° de enero de 2014).

En consecuencia, su aplicación no puede ser retroactiva y deviene ilegal el acto de cancelación cuando éste encuentre motivo en actos, hechos y omisiones materializados antes de su entrada en vigor.

Criterio Jurisdiccional 28/2018 (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 20/04/2018) CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL (CSD). A JUICIO DEL ÓRGANO JUDICIAL NO SE ACTUALIZAN LAS HIPÓTESIS DE CANCELACIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, INCISO C), DEL CFF, SI NO SE HA EJERCIDO ALGUNA DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN REGULADAS EN EL ARTÍCULO 42 DEL MISMO ORDENAMIENTO LEGAL. El artículo 17- H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece como uno de los

supuestos para que proceda la Cancelación de los CSD, el que las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación tengan conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas y por su parte, el diverso 42 del mismo ordenamiento legal, prevé los diversos procedimientos mediante los cuales las autoridades fiscales ejercerán sus facultades de comprobación. En ese sentido, el Órgano Judicial consideró que para que se actualicen las hipótesis de Cancelación de los CSD previstas en el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del CFF, en particular la consistente en “que la autoridad fiscal detecte que los comprobantes fiscales digitales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas”, no basta con que la resolución determinante de la cancelación se sustente en el procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF, seguido y agotado en contra del contribuyente, sino que es necesario que dicha autoridad hubiere ejercido alguna de las facultades de comprobación reguladas por el diverso artículo 42 del mismo Código, toda vez que el citado procedimiento es una facultad diversa a las de comprobación con que cuenta la autoridad, tan es así que en su último párrafo, dispone que sólo en ejercicio de facultades de comprobación la autoridad fiscal podrá determinar los créditos fiscales que correspondan y considerar como actos o contratos simulados a las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales.

• Criterio Jurisdiccional 56/2018 (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 28/09/2018)

SELLO DIGITAL. SU CANCELACIÓN BASADA EN QUE EN EL DOMICILIO FISCAL DE LA CONTRIBUYENTE NO SE REALIZAN MATERIALMENTE SUS ACTIVIDADES, RESULTA ILEGAL. El Órgano Jurisdiccional consideró ilegal y violatorio del principio de tipicidad el que la autoridad fiscal cancelara el Certificado de Sello Digital (CSD) de una contribuyente, al determinar que se actualizó el supuesto previsto en el artículo 17-H, fracción X, inciso d), con relación a la infracción prevista en el artículo 79, fracción VI, del CFF, consistente esta última, en señalar como domicilio fiscal para efectos del Registro Federal de Contribuyentes (RFC) un lugar distinto al local en donde se encuentra la administración principal del negocio, motivando su resolución en un acta de verificación en la que se circunstanció que en

el domicilio visitado no se realizan materialmente las actividades que la contribuyente manifestó ante el RFC. Lo anterior, pues en el caso en concreto, la visitadora no observó materiales para construcción, maquinaria ligera y pesada, trabajadores de obra, aunado a que no se encontraban las personas que toman o ejecutan las decisiones de las actividades que pudieran estar realizando, ya que dicha obligación no se desprende de los fundamentos citados para proceder a la Cancelación del CSD; pues en todo caso, la autoridad fiscal debió verificar documentalmente si en el domicilio visitado, la contribuyente tiene la administración principal de su negocio, esto, a través de la documentación contable relativa.

• Criterio Jurisdiccional 78/2019 (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 27/09/2019)
SELLO DIGITAL. CANCELACIÓN. LA AUTORIDAD SE ENCUENTRA OBLIGADA A VALORAR Y ANALIZAR LOS ELEMENTOS PROBATORIOS APORTADOS POR EL CONTRIBUYENTE AL CASO DE ACLARACIÓN PARA DESVIRTUAR LA CAUSA QUE LA ORIGINÓ, AUN CUANDO SE ENCUENTRE PUBLICADO EN EL LISTADO DEFINITIVO DEL ARTÍCULO 69-B DEL CFF. El artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación (CFF), prevé que los Certificados de Sello Digital (CSD) emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, quedarán sin efectos, entre otros supuestos, cuando en ejercicio de facultades de comprobación las autoridades tengan conocimiento que los contribuyentes utilizaron comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes o simuladas. Por su parte, la Regla 2.2.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, establece el procedimiento para subsanar las irregularidades detectadas, o bien, desvirtuar la causa por la que se dejó sin efectos el CSD, mediante la presentación de un caso de aclaración. En ese sentido, el Órgano Jurisdiccional consideró ilegal que en respuesta al caso de aclaración, la autoridad negara la obtención de un nuevo CSD, remitiendo al contenido de la resolución emitida en términos del tercer párrafo del artículo 69-B del CFF vigente en 2017, al considerar que el contribuyente debió acudir a dicho procedimiento para desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones, sin que lo hubiera hecho, pues con ello impide al contribuyente tener certeza de los motivos por los que concluyó que no fueron subsanadas o

desvirtuadas las causas por las que dejó sin efectos el CSD. De ahí que la autoridad fiscal se encuentre obligada a resolver la aclaración, valorando de manera fundada y motivada, los argumentos y elementos probatorios aportados por el contribuyente, debiendo determinar su correcto alcance probatorio.

Considerando lo mencionado con anterioridad podemos observar que este procedimiento del artículo 17-H y 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación, da como resultado efectos inmediatos en los contribuyentes tales como la limitación en la generación del ingreso al restringir su posibilidad de libertad de ejercicio de profesión y el comercio, así mismo genera afectaciones de subsistencia económica en los contribuyentes al limitarles dicho ingreso, y esto es por efecto de las políticas de extrema fiscalización, que han generado que operaciones financieras que anteriormente atendían al derecho civil y mercantil por ser en esencia sus materias de origen, tengan que atender como primera instancia a requisitos del orden fiscal, limitando las operaciones de las entidades económicas a requisitos meramente fiscales, y en caso de que los contribuyentes no cumplan con ese requisito, son discriminados y no se comercia con ellos, siendo uno de los efectos buscados por parte de la autoridad fiscal como media de presión para orillar al contribuyente a cumplir con lo dispuesto a la legislación fiscal.

Sin embargo esta estrategia lo que ha traído como efectos el orillar a los contribuyentes a dejar de lado el procedimiento de cancelación de sellos digitales, y volverse informales, y en el peor de los casos incluso realizar actividades ilícitas con la finalidad de lograr su subsistencia, y por si fuese poco, las afectaciones no solo impactan en el contribuyente, sino que tienen efecto en la propia autoridad fiscal, pues el restringir y cancelar sellos digitales trae como resultado la falta de generación de ingreso, ingreso que se emplearía para el pago de impuestos o en su caso para servir de base para los impuestos.

1.6 Hipótesis

La restricción temporal y cancelación definitiva de los sellos digitales como resultado de la aplicación discrecional de la autoridad fiscal, violenta derechos sustantivos del contribuyente, así como generar el efecto nulo o negativo para el índice de recaudación del país.

1.7 Justificación

El desarrollo tecnológico ha beneficiado en el desarrollo tanto de entidades públicas como entidades privadas, la implementación de los medios y sistemas electrónicos ha dado como efecto la simplificación de cargas, eficiencia en tiempos y oportunidad de acción.

Las entidades gubernamentales en los últimos años, han venido aprovechando esta serie de desarrollos con la finalidad de poder lograr mejoría en la prestación de los servicios públicos, siendo la Autoridad Fiscal una de las principales áreas del gobierno que mejor ha empleado esta evolución de los sistemas informáticos para generar mayor alcance en sus esquemas de fiscalización, delimitando muy puntualmente cada una de las herramientas que se emplearan para mantener una constante vigilancia del contribuyente.

La Autoridad Fiscal ha implementado muy activamente el uso de los medios electrónicos pasando a formar parte cotidiana de la vida de los contribuyentes no solo en su relación con la autoridad fiscal, sino en el trato con otros contribuyentes en temas particulares, de ahí se desprende que la constante fiscalización basada en la implementación de los sistemas informáticos y disposiciones de carácter fiscal se han convertido en los rectores del ejercicio no solamente profesional, sino civil y mercantil de las personas físicas y morales de nuestro país, al ser un sistema tan estricto y bien delimitado, que lleva al contribuyente a una práctica de fiscalización continua y a cargo del propio contribuyente, quitando la carga a la propia autoridad fiscal de dicha tarea.

De lo anterior se desprende, que con la integración, adecuación e implementación de la Firma Electrónica y posteriormente la obligatoriedad de solicitar y obtener sellos digitales, las actividades económicas de nuestro país se han tenido que sujetar a los requisitos tanto de emisión como de mantenimiento de los sellos digitales, es por tal razón que la Autoridad Fiscal en su búsqueda incansable de lograr que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, ha orillado a los contribuyentes a que si deseen realizar actividades económicas con otro contribuyente y verse beneficiados con las deducciones que esté pueda otorgarles, los primeros deberán estar con cumplimiento positivo ante el Servicio Administración Tributaria, de lo contrario podrían generarse afectaciones colaterales a razón de la falta de cumplimiento del proveedor de bienes o servicios.

Como resultado de lo mencionado en el párrafo anterior, nos encontramos con la practica indebida de la autoridad fiscal, de presionar al contribuyente a que cumpla con sus obligaciones fiscales, mediante actos administrativos que se encuentran fuera del marco de ejercicio de facultades de comprobación y del proceso sancionador, con lo que la autoridad fiscal busca evadir su responsabilidad del respecto al debido proceso, y conducirse directamente a estrategias de presión terrorista, llevando a los contribuyentes a escenarios afectación confiscatoria, limitada y sobajando sus derechos fundamentales.

Y es que se ha convertido en una práctica tan rentable para la autoridad fiscal, que resulta además de accesible en temas de costo de personal y de recursos para ejecución, en una práctica donde la presión de recuperar los sellos digitales para no verse afectados en su actividad y ejercicio económico de los contribuyentes, buscan cumplir con lo dicho por la autoridad fiscal posteriormente a que se les ejecuta esta restricción o cancelación, y no previo a la acusación, dando como resultado que la autoridad fiscal se vea beneficiada en el incremento significativo del pago en muchas ocasiones de multas, o impuestos, que en otros escenarios, hubiesen sido sujetos de revisión y defensa por parte del contribuyente, sin que fuesen afectados primeramente en sus derechos.

1.8 Preguntas de Investigación

¿El procedimiento de restricción de sellos digitales violenta derechos sustantivos?

¿Qué alternativas tiene el contribuyente para velar por la protección a sus derechos sustantivos?

¿Qué aspectos deberían de considerarse en la jurisprudencia emitida el día 12 de marzo de 2021?

1.9 Cuadro de Congruencias Metodológicas

| TÍTULO | OBJETIVOS GENERALES | OBJETIVOS ESPECÍFICOS | PREGUNTAS | HIPÓTESIS. |
|--|---|---|--|---|
| Violación de Derechos Sustantivos en la Restricción Temporal de Sellos Digitales en los Términos del Artículo 17-H Bis | Analizar el impacto a los derechos sustantivos del contribuyente, por la restricción temporal a los sellos digitales que dispone el artículo 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación. | Identificar los derechos sustantivos que se violentan al contribuyente con motivo de la restricción temporal de sellos digitales por parte de la autoridad fiscal. Analizar el impacto causado al contribuyente con motivo de la restricción de los sellos digitales | ¿El procedimiento de restricción de sellos digitales violenta derechos sustantivos? ¿Qué alternativas tiene el contribuyente para velar por la protección a sus derechos sustantivos? | La restricción temporal y cancelación definitiva de los sellos digitales como resultado de la aplicación discrecional de la autoridad fiscal, violenta derechos sustantivos |

| | | | | |
|--|--|--|---|---|
| | | emitido por la autoridad fiscal. Explicar el impacto recaudatorio a la nación con motivo de la restricción de los sellos digitales por parte de la autoridad fiscal. | ¿Qué aspectos deberían de considerarse en la jurisprudencia emitida el día 12 de marzo de 2021? | del contribuyente, así como generar el efecto nulo o negativo para el índice de recaudación del país. |
|--|--|--|---|---|

1.10 Materiales a utilizar.

Todas las obras requieren para su construcción del uso de materiales y procedimientos. En este caso, al tratarse de una obra literaria, se hará necesario el uso de sus respectivos materiales y métodos. En lo que se refiere a materiales, son del tipo documental, mismos que se dividen, para su mejor fundamentación relacionado con el tema, en dos categorías:

Documentación general.

Bibliografía actual:

- Libros
- Compendios
- Instructivos, manuales y políticas gubernamentales.
- Documentación especializada

Bibliografía actual:

- Libros especializados
- Revistas especializadas
- Consultas de páginas web especializadas
- Consulta de tesis de licenciatura, maestría y doctorado
- Monografía del sector privado
- Compendios sobre el ahorro informal
- Pláticas con trabajadores y funcionarios del gobierno del Estado de Michoacán de Ocampo.

Esta documentación o “materiales”, tiene la finalidad de reunir el conocimiento actual, para así poder construir nuestra investigación, dar la orientación precisa para orientarnos sobre el terreno que se investiga y poder sustentar y cumplir con los objetivos de la investigación.

En lo que se refiere al método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo); pero haciendo además uso de las evidencias y de la síntesis. Actividades que se van combinando durante la investigación en tres capítulos, mediante los cuales se posibilita el trabajo que conduce a cumplir los objetivos planteados.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Hablar de la Constitución requiere de la realización de un análisis de los apartados que la integran así como del concepto que se prevé de la misma dentro de la doctrina, en este sentido Felipe Tena Ramirez nos define que “la Constitución en el sentido material está constituida por los preceptos que regulan la creación de normas jurídicas generales y especialmente de creación de leyes, el primero es lo que hemos llamado Constitución en el sentido material, que abarca las normas que regulan el proceso de la legislación y cómo se usa en la teoría política... que regulen la creación y la competencia de los órganos ejecutivos y judiciales supremo”, y segundo es lo que se denomina “Constitución en sentido formal es cierto documento solemne con un conjunto de normas jurídicas que sólo pueden ser modificadas mediante la absorbente observancia de prescripciones especiales cuyo objeto es dificultar la modificación de tales normas en la Constitución..., parte de estas normas las podremos contemplar en el apartado dogmático, que contiene los llamados derechos fundamentales, en otras palabras son aquellos privilegios plasmados ordenamiento jurídico vigente (Constitución) que le permite al individuo disfrutar de un derecho frente al Estado, por lo tanto, los derechos fundamentales son aquellos derechos inherentes a la persona, mismos que deben ser respetados y reconocidos por el Estado.”¹

Así mismo se puede conceptualizar a la Constitución como “un conjunto sistemático y orgánico de normas. Se presenta como un todo unitario, una codificación de normas, organizadas coherentemente, que el poder constituyente juzgó fundamentales para la colectividad estatal”²

¹ TENA, Felipe. *DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO*. 40ª Edición. México, D.F.: Porrúa., 2009. pp. 22-25.

² José, ALFONSO DA SILVA, y Nuria. GONZÁLEZ. *RU Jurídicas*. 27 de 06 de 2003. <http://ru.juridicas.unam.mx:80/xmlui/handle/123456789/19900> (último acceso: 09 de 05 de 2021).

De lo anterior podemos establecer la existencia de dos partes fundamentales que integran a nuestra Carta Magna, las cuales son la parte dogmática y la parte orgánica, que nos establecen en la primera parte a los derechos fundamentales inherentes a los seres humanos sin limitarlos a lo establecido en los primeros 29 artículos de la Constitución, y por el otro lado el apartado que establece la forma en que se debe organizar el país y los derechos y obligaciones de cada uno de los funcionarios que conforman a las instituciones de la República.

Es importante señalar que anteriormente los constitucionalistas consideraban que únicamente la parte dogmática se concentraba en lo que anteriormente se denominaba garantías individuales, pero como bien menciona Julio César Zapata Cruz, las reformas en materia de derechos humanos amplían la concepción de lo que se conoce como parte dogmática, extendiéndola no solo a los primeros 29 artículos de la CM, sino a toda norma que pueda ser sujeta de tener efectos en los derechos fundamentales del ciudadano mexicano.³

Lo anterior nos exige que el proceso de estudio y análisis de los ordenamientos constitucionales se realice de forma paralela entre los apartados dogmático y orgánico, ya que no pueden realizarse de manera aislada, y más con la entrada en vigor de la reforma del 10 de junio del 2011 en materia de derechos humanos, que dio como resultado el estudio de las normas constitucionales velando que la implementación de la parte orgánica no afectara la parte dogmática, y por ende no se violentaran los derechos fundamentales.

Dentro de este contexto de análisis en conjunto, y enfocando nuestro estudio de las normas constitucionales a la materia fiscal, encontramos el ordenamiento fuente de nuestro marco legal fiscal dentro de nuestra CM, en lo que en principio se le denomina apartado orgánico de la Constitución, que nos plantea que como parte de

³ ZAPATA, Julio. Hechos y derechos. *REVISTAS DEL IJ*. 04 de agosto de 2017. <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/hechos-y-derechos/article/view/11480/13350>.

la estructura del estado y de su actividad financiera, es obligación del ciudadano mexicano contribuir al gasto público, que para efectos de establecer de forma clara dicha obligación se plasma a la letra el artículo 31 fracción IV que a la letra establece:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁴

Establecido el contexto general de la constitución y la parte que la integra, así como el artículo fuente de nuestro derecho fiscal mexicano, será necesario realizar el estudio y análisis como se menciona en párrafos anteriores de los derechos fundamentales que se tienen en materia fiscal y su relación con los llamados “Principios Tributarios” o “Principios constitucionales de las contribuciones”, que veremos a continuación.

2.2 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

La Constitución Política de nuestro país como pudimos observar, estructura de forma general los apartados más importantes tanto de nuestra estructura como sociedad como los derechos que poseen los ciudadanos de nuestra sociedad, en materia fiscal hablamos de su existencia en el artículo 31 fracción IV, artículo que tiene una particularidad importante, la existencia de los denominados principios tributarios.

Pero, ¿Cómo se relacionan los principios tributarios con los derechos fundamentales?, ¿Son compatibles, iguales o similares?, para resolver estas preguntas, es importante atender a lo señalado por Jorge Jiménez Jiménez en su obra “ El Amparo Fiscal”, donde se nos comienza explicando que la

⁴UNIÓN, CONGRESO DE LA. *CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS*. MÉXICO, 2021.

conceptualización de la existencia de dos apartados de la constitución (dogmática y orgánica) vista desde el enfoque de los estudiosos constitucionalistas previo a la reforma del 10 de junio del 2011, nos enmarcaba en la existencia de las garantías individuales que según los constitucionalistas se limitaban exclusivamente a los primeros 29 artículos de la CM (como previamente se señaló en el apartado “2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), circunstancia que trajo consigo que en materia de juicio de amparo, el artículo 31 fracción IV de nuestra CM no fuese objeto de tutela mediante este medio de defensa, ya que se consideraba que no era de su competencia, conocer de casos que no contuvieran garantías individuales, sin embargo posteriormente la SCJN se refirió expresamente a las “garantías de justicia fiscal” al emitir la jurisprudencia P./J. 77/99⁵, que en síntesis da cuenta de que el examen de la garantía de legalidad tributaria en el juicio de amparo es previo al del resto de las contenidas en el artículo 31 fracción IV de la CM. Cabe señalar que con anterioridad a la misma corte ya había definido que dicho precepto contenía garantías individuales; no obstante, ello no había ocupado la mencionada denominación de manera conjunta, es decir la de garantías y la de justicia fiscal.⁶

Sin embargo no sería sino hasta el año 2008 donde la Segunda Sala de la SCJN al emitir la tesis aislada 2ª.LXXXX/2008, que sostuvo , en esencia, que la naturaleza jurídica de los principios de justicia tributaria, desde el punto de vista constitucional, no es la de principios, aunque así se les haya denominado originalmente por costumbre ni de normas programáticas, sino de derechos fundamentales de corte económico que se relacionan con las garantías de propiedad y libertad, con plena operatividad, eficacia propia y sin ser criterios orientadores, dado que deben cumplirse inmediatamente y sin desarrollo normativo posterior, obligando a no emitir disposición alguna que contraventa su contenido esencial y a emitir una que sea acorde con su interpretación constitucional , pues de lo contrario podría invalidarse a través de los medios de regularidad constitucional.

⁵ SJF. 9ª. t. X, agosto de 1999. p.20.

⁶JIMÉNEZ, Jorge. *El Amparo Fiscal. Un estudio del derecho comparado en España, México y la Unión Europea*. 1ª Edición, 1ª Reimpresión. Ciudad de México: Porrúa, 2019. pp. 296-309.

Así mismo nos menciona Jorge Jiménez Jiménez que los derechos fundamentales del artículo 31, fracción IV de la CM tienen acotado su ámbito de aplicación a los aspectos de naturaleza tributaria, pues el hecho de que se refieren exclusivamente a las contribuciones no impide que al ser manifestaciones concretas y específicas de derechos más generales sigan desplegando sus efectos a partir de éstos en cualquier tipo de prestación patrimonial pública.⁷

Adicionalmente a lo señalado anteriormente, y posterior a la implementación de las reformas en materia de derechos humanos, Gabriel Coanacoac Vázquez Pérez establece: “los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal sólo son una parte del bloque de constitucionalidad que proporciona protección a los derechos del contribuyente, puesto que la reforma constitucional en materia de derechos humanos amplió su horizonte de protección mediante el principio pro-persona y el control de convencionalidad.”⁸

Por tanto en es de resaltar que en primer lugar los derechos y los fines mencionados de los principios tributarios se tendrían que sujetar a un test de proporcionalidad en el caso del estudio de la constitucionalidad de la norma fiscal, que de acuerdo a la Segunda Sala en sus tesis 2a./J. 11/2018 (10a.)⁹ el test de proporcionalidad en leyes fiscales debe atender a una intensidad de su control escrutinio flexible o laxo en razón de que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no vulnerar su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, sin embargo, cuando se logra demostrar que el estudio de la norma no atiende a su

⁷ JIMÉNEZ, Jorge. *El Amparo Fiscal...*, op. cit., pp. 296-309

⁸ VÁZQUEZ, Gabriel. PRINCIPIOS DE LA CONTRIBUCIÓN Y ALCANCES DEL CONTROL DE LA CONVENCIONALIDAD EN MATERIA FISCAL. Ensayo.

https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/GCVP_Ensayo.pdf. p. 2.

⁹ SEGUNDA SALA, SCJN. Tesis 2a./J. 11/2018. 10ª. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. 2018. p. 150.

mera aplicación en sentido formal, sino a la afectación de los derechos fundamentales propiamente como un tema de desigualdad, o violación a los derechos de libertad y propiedad, la intensidad del control de escrutinio se vuelve en estricto, al configurarse ya no un tema de aplicación estructural de corte económico del cumplimiento de la obligación fiscal en relación con la actividad financiera del estado, sino a la afectación propiamente del ciudadano al serle exigible el pago del tributo, excediendo la esfera de la estructura de Estado y su actividad financiera, para afecta en lo individual o colectivo los derechos inherentes del ser humano.

Ahora bien, analizado el contexto propio de los principios constitucionales de las contribuciones, así como su interacción como derechos fundamentales dentro de nuestra CM, pasaremos a conocer cuáles son y la definición que se les ha dado¹⁰:

Principio de generalidad “son obligaciones de los mexicanos”. - Al establecer de manera general las obligaciones de los mexicanos, lo que resulta ser uno de los elementos principales del acto legislativo, ya que una ley es general cuando tiene aplicación a todos los individuos que se coloquen en el supuesto normativo.

Principio de obligatoriedad “son obligaciones”. - La contribución a los gastos públicos constituye una obligación de carácter público que encuentra vinculación directa con la coercitividad con la que cuenta el fisco; este principio se encuentra reiterado en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación.

Vinculación al gasto público “contribuir para los gastos públicos”. - “El gasto público comprende todas aquellas erogaciones destinadas tanto a la prestación de servicios públicos, como al desarrollo de la función pública del Estado”.

Este principio a su vez constituye una obligación para el Estado, que es el destinar las contribuciones únicamente a la satisfacción de los gastos públicos, concepto que

¹⁰ BURGOA, Toledo Carlos Alberto, “Principios Tributarios entre la legislación y el conocimiento”, Dofiscal, 2021, México, p.11

doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo.

Principio de proporcionalidad "...de la manera proporcional...". - A través de este principio se distribuyen las cargas tributarias, tomando en consideración la capacidad de pago individual de los contribuyentes, lo que implica que sea en proporción a sus ingresos, mientras mayores sean los ingresos del contribuyente el impuesto deberá incrementarse, correspondiendo al legislador fijar la proporción en que las contribuciones aumentarán.

Principio de equidad "...y equitativa...". - El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que, en base a este principio, los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, para lo cual el legislador debe crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra.

Principio de legalidad o reserva de ley "...que dispongan las leyes...". "Conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y sólo él podrá emitir leyes en sentido formal y material."

Para concluir, podemos observar que aun cuando se les denomine erróneamente principios, podemos observar que cada uno de ellos se relaciona con derechos fundamentales de los ciudadanos mexicanos, y por ende, esto extiende el alcance de las normas y la protección de las mismas, dando como efecto que se analice de forma más detallada la importancia de los derechos fundamentales no solo en los "principios tributarios" del artículo 31 fracción IV de la CM, sino de la interacción de

los derechos fundamentales de forma específica en las propias actividades y desarrollo de las contribuciones.

2.3 Derechos fundamentales en las contribuciones

Los derechos fundamentales se definen como una garantía que brinda la nación a todo individuo que está dentro de su límite territorial, que se ve regido por una carta magna, y que dota de facultades que deben gozar plenamente todo individuo dentro de un territorio nacional, considero que aquí es donde se dice que se encuentra la gran diferencia entre un derecho humano y un derecho fundamental, que se ven reflejadas en un conjunto de prerrogativas.¹¹

En nuestra CM los derechos fundamentales se ven reflejados y plasmados dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la cual se establecen las garantías con las que goza el gobernado dentro del territorio nacional, es por esto por lo que se argumenta que los derechos humanos los dará el propio ordenamiento constitucional mexicano, que, a diferencia de los derechos humanos, se establecen por un ordenamiento global y según Miguel Carbonell, “los Derechos Fundamentales son Derechos Humanos constitucionalizados”.¹²

En materia fiscal en la obra “Los principios constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos Humanos”, se nos plantea el siguiente listado de derechos fundamentales relacionados con las contribuciones y su identificación en los artículos contenidos en el apartado dogmático¹³:

¹¹ GONZALEZ, Oscar. Derechos humanos y derechos fundamentales. REVISTAS DEL IJ. 29 de junio de 2018. <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/hechos-y-derechos/article/view/12556/14135>.

¹² Carbonell, Miguel, Derechos fundamentales en México, 2004.

¹³ VIESCA, Eduardo; DÍAZ, Rosa; ARMIENTA, Gonzalo; PÉREZ, María; MARISCAL, Karla. Los principios Constitucionales de las Contribuciones a la luz de los Derechos Humanos. 1ª. Edición. Editorial Porrúa. Ciudad de México. 2017. pp. 144-158.

| Artículo Constitucional | Derechos Fundamentales que protege el ordenamiento Constitucional |
|-------------------------|---|
| ARTÍCULO 1° | 1) Protección constitucional |
| | 2) No discriminación |
| | 3) Control de Convencionalidad |
| | 4) Restricción y suspensión limitada. |
| | 5) Interpretación pro homine o pro-persona |
| | 6) Respeto de la autoridad |
| | 7) No discriminación |
| | 8) Dignidad |
| ARTÍCULO 3° | 1) Recibir Educación Tributaria |
| ARTÍCULO 4° | Derechos de familia, salud, culturales y ambientales. |
| | 1) Derecho al mínimo vital. |
| ARTÍCULO 5° | 1) Libertad de profesión y comercio |
| | 2) Prohibición de la prestación de trabajo como sanción para pagar el crédito fiscal a favor del Estado |
| ARTÍCULO 6° | 1) Libertad de Expresión |
| | 2) Acceso a la información |
| ARTÍCULO 7° | 1) Libertad de difundir opiniones en materia fiscal |
| ARTÍCULO 8° | 2) Derecho a la comunicación con la autoridad fiscal. |
| ARTÍCULO 13° | 1) Derecho a la no aplicación de leyes privativas |
| ARTÍCULO 14° | 1) Irretroactividad |
| | 2) Formalidades esenciales |
| | 3) Exacta aplicación |
| | 4) interpretación de la Ley |
| ARTÍCULO 16° | 1) Fundamentación y motivación |

| | |
|--------------|--|
| | 2) Protección de datos personales. |
| | 3) Aprehensión |
| | 4) Visitas domiciliarias |
| ARTÍCULO 17° | Prohibición de la justicia privada. |
| | 1) Administración de la justicia. |
| | 1) Mecanismo alternativo de solución de controversias. |
| | 3) Defensa pública |
| ARTÍCULO 22° | Derecho a la regulación de sanciones para que no sean inconstitucionales |
| | 1) Prohibición de multa excesiva |
| | 2) No a la confiscación |
| ARTÍCULO 23° | 1) Non bis in idem |

Cuadro elaborado por: Jeniffer Diaz Ortiz

Identificar los derechos fundamentales relacionados con las contribuciones en materia fiscal en cada uno de los artículos que integran nuestra Carta Magna, nos extiende el abanico de posibilidades para realizar un planteamiento más objetivo en relación a la interposición de los medios de defensa que tiene el contribuyente, con la finalidad de que cumpla la protección del propio contribuyente bajo el principio pro-persona, y que por ende la intensidad de los controles de constitucionalidad no se queden únicamente en un análisis laxo por parte de nuestras autoridades judiciales, sino que se amplíe el estudio a un estudio estricto bajo la protección de los derechos fundamentales.¹⁴

2.4. Jerarquización de las Leyes Tributarias.

Entender el marco legal de las contribuciones, emanado del artículo 31 fracción IV de la Constitución, la relación de los principios tributarios con los derechos fundamentales e identificar la existencia en cada uno de los artículos del apartado

¹⁴ JIMÉNEZ, Jorge. *El Amparo Fiscal...*, op. cit., pp. 296-309

dogmático de la CM en relación con la materia fiscal, nos permiten establecer el marco general de acción en relación con el estudio de los ordenamientos legales, sin embargo, lo anterior solo representa una parte del estudio sistemático que debe realizarse por parte del profesional en materia fiscal, ya que adicionalmente resulta fundamental que además se realice la revisión y estudio de lo que representa tanto en materia del derecho en general como del derecho fiscal la jerarquía de las normas fiscales que dará como efecto realizar el planteamiento adecuado en beneficio del contribuyente en la defensa de sus derechos fundamentales.¹⁵

Los órdenes jurídicos tienen una jerarquía que hace que unas leyes prevalezcan sobre otras. Todo parte del concepto de soberanía, la soberanía es el poder supremo. Es la decisión que proviene de la mayoría entendiendo por mayoría la decisión de los más. La soberanía implica que nada está por encima de ella. Implica que su titular puede decidir libremente sobre lo que desea. Así, la soberanía representa el poder de decidir.¹⁶

En los Estados modernos contemporáneos, el soberano —el pueblo— ejerce su soberanía mediante un constituyente que emite una Constitución; documento único, formal y escrito, que como norma fundamental y fundacional crea al Estado, le determina sus fines, le define su organización y, entre otros, establece la forma de producción y ejecución de las leyes —llamadas secundarias— que harán de la Constitución derecho positivo. Al ser expresión mayoritaria de la voluntad popular, la Constitución se vuelve la Ley Suprema. Nada por encima de ella, nada en contra¹⁷

En el análisis de la jerarquía de leyes tiene punto encontrados al determinar hasta que parte el derecho nacional está por encima, equiparado o por debajo del derecho

¹⁵ PABLO, Pedro. Jerarquía de las Leyes Fiscales. LEFISCO, leyes correlacionadas. 24 de julio de 2017. <https://lefisco.com/fiscal/jerarquia-de-las-leyes-fiscales/#:~:text=Aplicaci%C3%B3n%20de%20la%20jerarqu%C3%ADa%20de,quienes%20siguen%20las%20leyes%20espec%C3%ADficas>.

¹⁶ KEMP, Roberto. Jerarquía de las leyes fiscales en México. 13 de noviembre de 2018. <https://contadorcontado.com/2018/11/13/jerarquia-de-las-leyes-fiscales-en-mexico/>.

¹⁷ TENA, Felipe. *DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO...*, *op. cit.* pp. 22-25.

internacional, al respecto para los internacionalistas la posición monista es “internacional”, es decir el Derecho internacional está por encima del Derecho nacional, porque significa compromisos con otros Estados soberanos sobre temas que tienen interés supranacional. Para ellos, la soberanía nacional tiene el poder para soberanamente someterse a leyes que no fueron creadas internamente.

Es claro que las, como nunca, crecientes relaciones internacionales de las que derivan tratados y normas internacionales han rebasado el concepto tradicional de Estado soberano que lo auto legitimaba. Es cuando se afirma que el concepto de autodeterminación debe en sí mismo ser reinterpretado. En la actualidad, en el mundo globalizado que vivimos, la autodeterminación ya no puede entenderse como el ser independiente y no estar sometido a otras potestades.

Mientras que en la postura contraria encontramos a los constitucionalistas, donde para ellos debe prevalecer la tesis monista “nacionalista” porque el derecho nacional emana de la soberanía popular y refleja los fines políticos y sociales del Estado que lo emitió. Por lo tanto, el orden interno debe estar por encima del internacional. Para éstos, el Derecho Internacional es sólo una fuente del Derecho nacional siempre que no se oponga a su orden jurídico.

México aplica la tesis monista “nacionalista” al incorporar a los tratados a su orden jurídico, pero hace prevalecer al derecho nacional al poner en la cima de su pirámide jurídica a la Constitución Política y al requerir que las leyes del Congreso “emanen de ella” y que los tratados internacionales “estén de acuerdo con ella”. La polémica se presenta entre los tratados y las leyes secundarias.

En México, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 133 de la Carta Magna donde se establece la supremacía jerárquica de la Constitución frente a otras leyes y tratados, que deberán atender como base esencial para su formulación a la propia constitución, podemos observar la siguiente jerarquía de leyes:

- Constitución Política
- Tratados Internacionales
- Leyes reglamentarias de la Constitución (¿?)
- Decreto-ley (autorización constitucional, art. 29)
- Decreto delegado (con autorización del Congreso, art. 131)
- Leyes ordinarias o secundarias (ISR, IVA, IEPS, ISAN, CFF)
- Reglamentos (art. 89, frac I CPEUM y 39, frac II CFF)
- Resoluciones particulares (art. 34, 36, 36 Bis CFF)
- Resolución Miscelánea Fiscal (art. 33, frac I, inciso g CFF)
- Criterios de carácter interno (criterios normativos anexo 7 RMF) de autoridades a:
- Particulares (art. 33 penúltimo párrafo CFF)
- Dependencias (art. 35 CFF)
- Criterios no vinculativos –anexo 3 RMF- (art. 33, frac I, inciso h CFF)

2.5 Antecedentes de la fiscalización en México

La fiscalización es el conjunto de actos y actividades que realiza la autoridad tributaria, con la finalidad de vigilar el cumplimiento de las obligaciones en materia de contribuciones por parte de los contribuyentes, estos actos son realizados dentro de un marco de cumplimiento de requisitos constitucionales con la finalidad evitar abusos y arbitrariedades de las autoridades encargadas de realizar la fiscalización. Como resultado de dicha fiscalización, la autoridad recaba la información y evidencia suficiente acerca del cumplimiento o incumplimiento de dichas obligaciones fiscales.

Dentro de nuestro marco legal, el proceso de fiscalización está contemplado en el Código Fiscal de la Federación, que contendrá un apartado específico de las facultades de la autoridad, las actividades de fiscalización especifican que pueden desempeñar, las conductas infractoras que se pueden detectar y las sanciones respectivas a dichas sanciones.

Sin embargo, entender la fiscalización y su desarrollo en México hoy en día, nos remonta a la Constitución de 1857¹⁸, misma que ya contemplaba dentro del artículo 31 fracción II, la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público de forma proporcional y equitativa en los que dispongan las leyes, que sería la base actual, para nuestra obligación de contribuir al gasto público.

Pero ¿Qué tiene que ver la Constitución de 1857 con la fiscalización en México?

Durante los periodos previos a la promulgación de la Constitución de 1857, durante los años del Gobierno Juarista, México se encontraba sumido en una serie de problemas económicos, estructurales y sociales, al grado de no tener un esquema de recaudación definido que permitiera al Gobierno de México tanto una recaudación permanente, como una fiscalización y administración del recurso, por tanto durante el Gobierno de Benito Juárez, se implementaría el diseño y estructuración de lo que sería la base del sistema de recaudación actual, donde se tomaron las siguientes decisiones¹⁹:

- El restablecimiento de la Junta de Crédito Público, encargada de administrar las aduanas marítimas, así como de las modificaciones que se hicieron a su organización.
- La medida de cobro de los impuestos en los puntos de consumo y no de la producción.
- El cese de las facultades extraordinarias concedidas a los gobernadores de los estados en el ramo de Hacienda.
- Liberación del cultivo, elaboración y comercio del tabaco y fijación de un impuesto por su consumo.
- Se extinguen los fondos de peajes, minería y judicial.

¹⁸ CONGRESO DE LA UNIÓN. CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. 1857. http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/const_1857.pdf.

¹⁹ SAT. Civismo Fiscal. 10 de noviembre de 2011. http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/21_19536.html.

- Se establece la Lotería nacional, cuyos productos se destinan a la instrucción pública.
- Se establece la Contribución Federal que consistió en el 25% o cuarta parte adicional sobre todo entero (pago) realizado en las oficinas de la federación y en los estados

Recordemos que uno de los principales problemas en México era que aun cuando existía una Constitución previa a la de 1857, que fue la de 1824, la soberanía nacional no estaba correctamente ejercida, lo que generaba que incluso al inicio del Gobierno Juarista, seguía manteniendo la posibilidad de tomar decisiones muy independientes al propio interés nacional, un ejemplo de ello fue previo al inicio del mandado de Benito Juárez, cuando se presenta la intervención militar en México del ejercicio de los Estados Unidos de América en el año de 1846, y hubo Estados que declararon neutralidad en el conflicto (y donde irónicamente, siendo Gobernador del Estado de Oaxaca, Benito Juárez se mantiene neutro), situación que tenía el mismo efecto en temas económicos, al permitir que los Gobiernos Estatales administraran las contribuciones.

Benito Juárez, con plena conciencia de que era un problema la falta de generalización y uniformidad en la aplicación de la Constitución, decide, como lo mencionamos en los párrafos anteriores, primero estructurar una nueva constitución donde se delimitaba de mejor manera la Soberanía de México como país, y obligaba a la incorporación y respeto total de la constitución a los Estados, siendo una de las acciones inmediatas para aplicar esto, el recuperar el control sobre las contribuciones y su administración.

Hablar de una fiscalización efectiva durante el periodo Juarista, representa complejidades respecto la dificultad de implementar procesos efectivos por parte de las autoridades hacendarias, ya que el creciente conflicto entre los conservadores y liberales, exigían atención en temas bélicos, así mismo la intervención francesa dio

como resultado que por unos años, las reformas implementadas como la propia constitución, se vieran suspendidas.

No sería sino hasta 1868 (un año después de que termina el periodo conocido como la intervención francesa o segundo imperio), cuando Benito Juárez, a través de Antonio García Cubas, creó la estadística hacendaria e impulsó el desarrollo de la geografía administrativa y de la estadística fiscal.

En la obra “Curso de dibujo topográfico y geográfico” publicada en 1868, se definía lo que representaba una carta administrativa, en la cual se indicaba la división política, residencia de las autoridades, administraciones de rentas, de correos, etc. y todo lo que diera a conocer la organización de los ramos de la administración pública.

En el informe, presentado al ministro de Hacienda, Matías Romero, sobre las actividades realizadas de julio de 1868 a junio de 1869, se anunciaba la elaboración, de una carta fiscal. Dicho mapa representaba “el primero de este género que se ha formado y que presenta con claridad la situación hacendaria de México”.

La carta ofrece datos importantes para el momento: se indicaban los puertos de altura y cabotaje, las aduanas fronterizas, las casas de moneda, las administraciones de correos y papel sellado, las jefaturas de Hacienda, las líneas telegráficas, de ferrocarril y la demarcación de una zona libre.

Al formarse el “Ensayo de una carta fiscal” (1869), el país disponía de 4’152,635 kilómetros de líneas telegráficas y 70 oficinas. Otro dato importante del reporte es la estadística fiscal para el comercio exterior, relativa a la información de importaciones y exportaciones que obtuvo de los formatos enviados a las aduanas.

La cartografía desempeñó un importante papel en la formación del Estado-nación, en el sentido de contribuir a la consolidación de identidades nacionales.

Sin embargo, México entro nuevamente en una etapa de estancamiento en materia fiscal como consecuencia de constantes diferencias entre líderes militares y el presidente Benito Juárez, que no haber fallecido, se hubiese enfrentado a un posible golpe de estado, mismo que sería liderado por Porfirio Díaz Mori.

La muerte del presidente trajo consigo un breve periodo de pacificación en el país, de la mano de Sebastián Lerdo de Tejada, sin embargo, su pretensión de reelegirse genero el levantamiento en armas de Porfirio Díaz con el plan de Tuxtepec, y con el alzamiento de un nuevo presidente interino, Juan N. Méndez, quien no duraría mucho en el cargo por el constante conflicto armado con Porfirio Díaz, quien, en mayo de 1877, tomaría protesta como nuevo presidente, y con ello el inicio del Porfiriato.

El porfiriato trajo consigo lo siguiente en materia fiscal:

Durante el gobierno de Porfirio Díaz se realizaron obras importantes en varios puertos y se tendieron 20,000 kilómetros de vías férreas. Las líneas de ferrocarril se trazaron hacia los puertos más importantes y hacia la frontera con los Estados Unidos de América para facilitar el intercambio comercial. También sirvieron para facilitar la circulación de productos entre distintas regiones de México y como medio de control político y militar.

El correo y los telégrafos se extendieron por buena parte del territorio nacional; se organizaron las finanzas del gobierno, se regularizó el cobro de impuestos y poco a poco se fueron pagando las deudas. Así mismo, se dio un periodo de prosperidad en el país, principalmente con una política e impulso a la construcción de ferrocarriles y el desarrollo de la industria minera, razón por la que se requirió de una reforma del sistema fiscal.

Entre 1875 y 1884 se establecieron ocho nuevos bancos; entre 1888 y 1907 se crearon otros 33. El primer banco que recibió la autorización para su creación fue el

banco de capital francés, Nacional Mexicano en 1882, sus funciones centrales fueron la emisión, el sostén de la tesorería y las negociaciones de la deuda pública. El Banco Nacional Mexicano se fusionó en 1884 con el Banco Mercantil Mexicano, fusión de la cual nació el Banco Nacional de México, en un entorno de grave crisis fiscal y monetaria. La gestión de empréstitos en México y en el extranjero, la recaudación de impuestos y una amplia gama de actividades convirtieron a este banco en un medio esencial para la gestión económica del gobierno.

A fin de uniformar los criterios en los contratos de concesión a los bancos, se dictó la primera ley de instituciones de crédito en 1897, en la que se les distinguió por función: emisión, hipotecario y refaccionario. Asimismo, se estableció que los bancos estatales pedían billetes de circulación voluntaria dentro de los límites de su entidad, quedando sólo autorizados a la distribución en todo el territorio, las emisiones del Banco Nacional de México y el de Londres y México. En 1898 un grupo de alemanes fundó en la ciudad de México la Banca Central Mexicana con el fin de asegurar los intercambios entre los estados.

Pero, aun cuando se consideró un periodo donde económicamente se ejercieron políticas económicas y fiscales que beneficiaron uno de los periodos de mayor crecimiento económico en México, también representó el inicio de políticas impositivas de tipo regresivas.

El descontento social generalizado trajo consigo un nuevo conflicto armado: “La revolución mexicana”.

El periodo de revolución mexicana y sus efectos, trajo consigo la promulgación de una nueva constitución en 1917, donde se rescataban aspectos fundamentales que ya se contemplaban en la constitución de 1854, pero además trajo consigo en materia fiscal:

Gravar el capital e implementar la progresividad en la imposición, ya que de esta forma se lograría abatir la desigualdad en la distribución de la riqueza.

Adopción del impuesto sobre la renta.

La identificación de que el sistema tributario mexicano se ha caracterizado contaba con gran número de impuestos, no obstante, esto, la efectividad recaudatoria ha sido mínima fundamentalmente por los conflictos internos que habían agobiado al país desde su independencia hasta el final de la revolución.

La modernización del sistema tributario.

Sin embargo, y ya en funciones como presidente Lázaro Cárdenas del Río, se hizo evidente que los niveles de recaudación eran muy bajos, por lo cual en 1938 se expide el primer Código Fiscal de la Federación, cuya finalidad era establecer la estructura legal y definida del sistema tributario, en un código que compendiará a los actores de la relación tributaria, al Estado y al Contribuyente, estableciendo de manera formal por primera ocasión en el país los actos de fiscalización.²⁰

Los periodos posteriores a la publicación del Código Fiscal de la Federación, al menos en los años de 1940 a 1950, no mostraron un crecimiento en los niveles de recaudación, lo anterior genero la necesidad de evaluar el sistema recaudatorio que se implementaba, teniendo ligeros avances que fueron más visibles a partir de 1955, y que consolidaron una reforma al Código Fiscal de la Federación que lleva a la expedición de un nuevo Código Fiscal de la Federación en 1966, donde se expandían los conceptos de la relación tributaria entre Estado y contribuyente, así como marcar de forma más definida los derechos y obligaciones tanto de los contribuyentes, como las facultades que poseían las autoridades fiscales en los actos de fiscalización.²¹

²⁰ HERNÁNDEZ, Trujillo. 13. LAS FINANZAS PÚBLICAS EN EL MÉXICO POSREVOLUCIONARIO. 2010. pp. 573-602.

²¹ KEHOE, Timothy J. y MEZA, Felipe. Crecimiento rápido seguido de estancamiento: México (1950-2010). El trimestre econ [online]. 2013, vol.80, n.318, pp.237-280. ISSN 2448-718X.

Pero no sería sino hasta el año de 1981, y como medida para enfrentar la creciente crisis económica, que el 31 de diciembre se expide el nuevo Código Fiscal de la Federación, que es el que actualmente nos rige, donde se plasma la necesidad de incrementar las facultades de la autoridad fiscal en la recaudación y fiscalización del recurso, se detallan y precisan las obligaciones y derechos del contribuyente, y todo en el marco de establecer nuevas políticas fiscales y económicas, que iniciarían el cambio en México, de basar sus finanzas en ingresos no tributarios, y apuntar a generar un mayor respaldo en los ingresos tributarios.²²

El actual Código Fiscal de la Federación fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, siendo presidente de la República José López Portillo. Sin embargo, entró en vigor estando en el mismo cargo Miguel de la Madrid. Este último fue el encargado de emitir el Reglamento de dicho Código.

Así, tenemos que nuestra codificación tributaria data de un momento histórico muy importante para el País en materia política y económica. Esto es, que nuestro Código surge en el momento en que cobra fuerza la “tecnocracia” en México, lo que en principio daría la posibilidad de establecer políticas más efectivas e iniciativas de leyes que realmente se basaran en la esencia de la necesidad de perfiles adecuados para el desempeño de funciones.

El Código fiscal de la federación se puede definir como el conjunto de leyes que integra sustantiva y adjetivamente las bases del funcionamiento del sistema tributario federal.

En él se destaca la regulación del vínculo jurídico existente entre el fisco (tributante) y el contribuyente (tributario).

²² Instituto para la Capacitación y Saber Fiscal. 2017.
http://www.sainzabogados.com.mx/doc/Material_Codigo_Fiscal_de_la_Federacion_INCASAFI_2017.pdf.

Para compilar en una sola legislación (por principio de economía o simplificación) los principales conceptos (materia sustantiva) y procedimientos (materia adjetiva) tributarios que regulan la relación fisco – contribuyente, facilitando así su cumplimiento.

El Código Fiscal de la Federación atiende a la necesidad de la sociedad de adaptarse y adecuarse a los cambios, como parte está evolución natural de la sociedad y su desarrollo tecnológico, podemos observar la creación de un capítulo denominado Medios Electrónicos, que será parte fundamental de este tema de tesis, pues será en este capítulo donde se crea la fuente de nuestro objeto de investigación.²³

2.6 Medios electrónicos

Hoy en día, las tecnologías de la información son un aliado indispensable para la Administración Tributaria en México, ya que uno de los objetivos del Servicio de Administración Tributaria (SAT), fue facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En el año 2004 se reforma el Código Fiscal de la Federación, teniendo como efecto una modificación en su Título I, donde se adiciona un Capítulo Segundo, denominado "De los Medios Electrónicos" comprendiendo los artículos 17-C, 17-D, 17-E, 17-F, 17-G, 17-H, 17-I y 17-J.²⁴

Esta adición trajo consigo lo siguiente:

- 1) Contribuciones administradas por organismos fiscales autónomos, en materia de medios electrónicos sólo serán aplicables cuando así lo establezca la ley de la materia.

²³ CONGRESO DE LA UNIÓN. Código Fiscal de la Federación. 2021.

²⁴ CONGRESO DE LA UNIÓN. Código Fiscal de la Federación. 2004.

- 2) Creación de la firma electrónica avanzada en la que sustituye a la firma autógrafa.
- 3) 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.
- 4) El Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar servicios de certificación de firmas electrónicas avanzadas.
- 5) Deben cumplir con ciertas características los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria (SAT), para que puedan ser considerados válidos.
- 6) Existen diversas acepciones para que dicho certificado quede sin efectos.
- 7) La remisión al documento original con la clave pública del autor por lo que estará compuesta por la integridad y autoría.
- 8) Debe cumplir con obligaciones el titular de un certificado emitido por el Servicio de Administración Tributaria.

Asimismo, en el año 2011 se reforma el artículo 17-D décimo párrafo en el que los certificados incrementen su vigencia máxima de dos a cuatro años, contados a partir de la fecha en que se hayan expedido.²⁵

En el año 2013, se reforma nuevamente el artículo 17-D séptimo párrafo, donde se adiciona que la comparecencia de las personas físicas no podrá efectuarse mediante apoderado o representante legal, salvo en los casos establecidos a través de reglas de carácter general. Únicamente para los efectos de tramitar la firma electrónica

²⁵ CONGRESO DE LA UNIÓN. Código Fiscal de la Federación. 2011.

avanzada de las personas morales de acuerdo con el artículo 19-A del Código en comentario.²⁶

En el mismo año 2013, se adiciona el artículo 17-H con una fracción X y un sexto párrafo, en el que los contribuyentes a quienes se les haya dejado sin efectos el certificado de sello digital podrán llevar a cabo el procedimiento para subsanar las irregularidades detectadas y, en el que la autoridad fiscal deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento; asimismo, se adiciona el artículo 17-K, por lo 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.

En el año 2019 se adiciona dentro del Código Fiscal Federal el artículo 17-H con un séptimo párrafo, en el que el certificado de sello digital se deja sin efectos, por la realización de conductas que resulten materialmente imposibles de subsanar o desvirtuar, mismas que a través de reglas de carácter general señalen que pueda existir la posibilidad de obtener un nuevo certificado.²⁷

Dentro del mismo año se adiciona el artículo 17-H Bis citando lo siguiente:

Tratándose de certificados de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, previo a que se dejen sin efectos los referidos certificados, las autoridades fiscales podrán restringir temporalmente el uso de estos cuando:

I. Detecten que los contribuyentes, en un ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación de la declaración anual transcurrido un mes posterior a la fecha en que se encontraban obligados a hacerlo en términos de las disposiciones

²⁶ CONGRESO DE LA UNIÓN. Código Fiscal de la Federación. 2013.

²⁷ CONGRESO DE LA UNIÓN. Código Fiscal de la Federación. 2019.

fiscales, o de dos o más declaraciones provisionales o definitivas consecutivas o no consecutivas.

II. Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca.

III. En el ejercicio de sus facultades, detecten que el contribuyente no puede ser localizado en su domicilio fiscal, desaparezca durante el procedimiento, desocupe su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio correspondiente en el registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio, o bien, dentro de dicho ejercicio de facultades se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas. Para efectos de esta fracción, se entenderá que las autoridades fiscales actúan en el ejercicio de sus facultades de comprobación desde el momento en que realizan la primera gestión para la notificación del documento que ordene su práctica.

IV. Detecten que el contribuyente emisor de comprobantes fiscales no desvirtuó la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes y, por tanto, se encuentra definitivamente en dicha situación, en términos del artículo 69-B, cuarto párrafo de este Código.

V. Detecten que se trata de contribuyentes que se ubiquen en el supuesto a que se refiere el octavo párrafo del artículo 69-B de este Código y, que una vez transcurrido el plazo previsto en dicho párrafo no acreditaron la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corrigieron su situación fiscal.

VI. Derivado de la verificación prevista en el artículo 27 de este Código, detecten que el domicilio fiscal señalado por el contribuyente no cumple con los supuestos del artículo 10 de este Código.

VII. Detecten que el ingreso declarado, así como el impuesto retenido por el contribuyente, manifestados en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, no concuerden con los señalados en los comprobantes fiscales digitales por Internet, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.

VIII. Detecten que, por causas imputables a los contribuyentes, los medios de contacto establecidos por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, registrados para el uso del buzón tributario, no son correctos o auténticos.

IX. Detecten la comisión de una o más de las conductas infractoras previstas en los artículos 79, 81 y 83 de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado de sello digital.

X. Detecten que se trata de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales y, por tanto, se encuentren en el listado a que se refiere el octavo párrafo del artículo 69-B Bis de este Código.

Los contribuyentes a quienes se les haya restringido temporalmente el uso del certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet podrán presentar la solicitud de aclaración a través del procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, o bien, para desvirtuar las causas que motivaron la aplicación de tal medida, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga, a fin de que, al día siguiente al de la solicitud se restablezca el uso de dicho certificado. La autoridad fiscal deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento en un plazo máximo de diez días, contado a partir del día siguiente a aquél en que se reciba la solicitud correspondiente; hasta en tanto se emita la resolución correspondiente, la autoridad fiscal permitirá el uso

del certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet. La resolución a que se refiere este párrafo se dará a conocer al contribuyente a través del buzón tributario.

Para los efectos del párrafo anterior, la autoridad fiscal podrá requerir al contribuyente mediante oficio que se notificará por medio del buzón tributario, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que el contribuyente haya presentado su solicitud de aclaración, los datos, información o documentación adicional que considere necesarios, otorgándole un plazo máximo de cinco días para su presentación, contados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo a que se refiere el párrafo anterior, para aportar los datos, información o documentación requerida, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada se entenderá otorgada sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar los datos, información o documentación requeridos y, en su caso, el de la prórroga, sin que el contribuyente conteste el requerimiento, se tendrá por no presentada su solicitud. El plazo de diez días para resolver la solicitud de aclaración comenzará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que concluya el plazo para aportar los datos, información o documentación requeridos o, en su caso, el de la prórroga.

Asimismo, si del análisis a los datos, información o documentación presentada por el contribuyente a través de su solicitud de aclaración o en atención al requerimiento, resulta necesario que la autoridad fiscal realice alguna diligencia o desahogue algún procedimiento para estar en aptitud de resolver la solicitud de aclaración respectiva,

la autoridad fiscal deberá informar tal circunstancia al contribuyente, mediante oficio que se notificará por medio del buzón tributario, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que éste haya presentado la solicitud de aclaración o haya atendido el requerimiento, en cuyo caso la diligencia o el procedimiento de que se trate deberá efectuarse en un plazo no mayor a cinco días, contados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación del oficio correspondiente. El plazo de diez días para resolver la solicitud de aclaración comenzará a computarse a partir de la fecha en que la diligencia o procedimiento se haya desahogado.

Cuando derivado de la valoración realizada por la autoridad fiscal respecto de la solicitud de aclaración del contribuyente, se determine que éste no subsanó las irregularidades detectadas, o bien, no desvirtuó las causas que motivaron la restricción provisional del certificado de sello digital, la autoridad emitirá resolución para dejar sin efectos el certificado de sello digital.

En el año 2020 se reforma el 17-F segundo párrafo, en el que cita que los particulares que determinen el uso de la firma electrónica avanzada como un medio autenticación o firmado de documentos digitales, podrán solicitar al Servicio de Administración Tributaria que preste el servicio de verificación y autenticación de los certificados de firmas electrónicas avanzadas, así como el de la verificación de identidad de los usuarios.²⁸

En el mismo año, el artículo 17-H sexto párrafo por lo 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 y, en su caso, obtener un nuevo certificado.

²⁸ CONGRESO DE LA UNIÓN. Código Fiscal de la Federación. 2020

El artículo 17 -H del código en comento, en las fracciones XI y XII, en las que se cita lo siguiente:

XI. Detecten que el contribuyente emisor de comprobantes fiscales no desvirtuó la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes y, por tanto, se encuentra definitivamente en dicha situación, en términos del artículo 69-B, cuarto párrafo, de este Código.

XII. Detecten que se trata de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales y, por tanto, se encuentren en el listado a que se refiere el noveno párrafo del artículo 69-B Bis de este Código.

En el mismo tenor se reforma el artículo 17-H Bis segundo párrafo, en el que los contribuyentes a quienes se les haya restringido temporalmente el uso del certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet podrán presentar, en un plazo no mayor a cuarenta días hábiles, la solicitud de aclaración a través del procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, o bien, para desvirtuar las causas que motivaron la aplicación de tal medida, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga, a fin de que, al día siguiente al de la solicitud se restablezca el uso de dicho certificado. La autoridad fiscal deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento en un plazo máximo de diez días, contado a partir del día siguiente a aquél en que se reciba la solicitud correspondiente; hasta en tanto se emita la resolución correspondiente, la autoridad fiscal permitirá el uso del certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet. La resolución a que se refiere este párrafo se dará a conocer al contribuyente a través del buzón tributario.

En el artículo 17-H Bis se adiciona con un octavo párrafo, citando:

...

Una vez que se venza el plazo de cuarenta días hábiles a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, sin que el contribuyente haya presentado la solicitud de aclaración a través del procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, o bien, para desvirtuar las causas que motivaron la aplicación de tal medida, las autoridades fiscales procederán a dejar sin efectos los certificados de sello digital.

Artículo 17-K fracción I se reforma y segundo párrafo que a su letra dice:

...

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

...

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 a cualquiera de los mecanismos de comunicación que el contribuyente registre de los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante los mecanismos elegidos, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

En el presente ejercicio 2022 se realizaron modificaciones al artículo 17-H bis, incrementan las causales de la restricción temporal de los sellos digitales, y que además especifica, aclara y particulariza conceptos para evitar la ambigüedad en la aplicación de lo dispuesto en dicho artículo. (veremos a detalle esta adición en la sección de Sellos Digitales, presente más adelante en el Capítulo II).

Concluyendo de esta manera con las principales consideraciones del nuestro capítulo de Medios Electrónicos y sus modificaciones desde su creación en 2004 hasta el Código Fiscal de la Federación vigente hoy en día.²⁹

Ahora bien, ¿Qué relación tiene la historia de los medios electrónicos son los certificados de sellos digitales?, a continuación, observaremos primeramente la creación de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, como uno de los efectos generados por la creación del capítulo de medios electrónicos, y posteriormente de manera específica, se analizará lo que son los Certificados de Sellos Digitales.

2.7 Antecedentes de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet

Las operaciones de las entidades económicas en México, ven refleja su actividad o realización en los documentos privados denominados facturas, notas de remisión o recibos de pagos, dichos documentos se encuentran respaldados dentro del derecho mercantil mexicano, como documentos que sirven para acreditar el pago de las operaciones realizadas entre un deudor y un acreedor, a lo largo de la historia del derecho mercantil, estos documentos privados han sido útiles para demostrar la legalidad de las operaciones, sin embargo, aun cuando dentro del derecho privado son documentos válidos para hacer efectiva las operaciones, para una de las ramas del derecho público como lo es el derecho fiscal, estos documentos han tenido que ser adecuados con la finalidad de simplificar la función de la Autoridad Fiscal en materia de fiscalización, generando esquemas que incrementan el control tributario de México.

Como parte de lo mencionado con anterioridad, el documento privado que ha sido validado en los últimos años por parte de la autoridad fiscal para efectos del control

²⁹ CONGRESO DE LA UNIÓN. Código Fiscal de la Federación. 2021.

de los ingresos de las entidades económicas son las facturas, pero ¿Qué es una factura?

Concepto de Factura que proporciona el Diccionario Jurídico Mexicano (1994), de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: (escrito por José María Abascal Zamora) (Del latín factura.) Es un documento privado, no negociable, de carácter exclusivamente probatorio, expedido por empresarios, en el cual se hacen constar la mercancía o mercancías que han sido objeto de una operación comercial y su importe. En la actualidad se facturan también servicios. Contablemente es una cuenta que describe la operación y muestra el importe del adeudo creado por ésta. El comprador, o quien recibe el servicio, comprueban el pago y el gasto correspondiente cuando tienen en su poder la factura firmada. Los documentos que en el uso cotidiano se llaman notas, cuentas, etcétera, son auténticas facturas. La doctrina mercantilista concedía gran atención a esta clase de documentos; típicos del tráfico mercantil. No sucede lo mismo en nuestros tiempos. Esta circunstancia es poco explicable si se atiende a la importancia tan grande que tienen las facturas, por lo menos en los siguientes aspectos:

1) En cuanto al contenido y ejecución del contrato originario. En efecto. puede ser el documento que implica su ejecución. Pero puede, también, ser enviada sin que exista contrato previo, como una oferta para contratar. Puede ser total o parcial; estar de acuerdo con los aspectos esenciales (cosas o servicios y precio); o diferir en alguno o algunos de ellos. Puede contener modificaciones o cláusulas naturales o accidentales; o incluir nuevos términos, como lo serían lugar y época de pago, intereses, limitaciones de garantías y reclamaciones, etcétera De todo ello resulta la gran importancia que tiene determinar los efectos que produce la factura para quien la recibe; y así poder determinar cuándo, cómo y con qué efectos puede estimarse que hubo aceptación o rechazo de la factura. Así como si tal aceptación o rechazo son totales o parciales.

2) En cuanto a los efectos que puede producir respecto a personas ajenas a la operación; respecto de terceros. La factura, con gran frecuencia, documenta una transmisión de propiedad. Se tiende a pensar, en general de modo erróneo, que surte efectos de título de propiedad; como si fuera un título valor representativo de los bienes que ampara. Se usa endosar facturas, pretendiendo con ello transmitir la propiedad de los bienes que amparan. En otras ocasiones con la intención de constituir sobre esos bienes prenda sin desposesión. Lo que no es legalmente posible; salvo el caso de excepción que adelante se señala. Y así se discute si es o no es un documento endosable. Ya apunté que no lo es. Adelante puede verse que éste ha sido el criterio de nuestros tribunales.

3) En cuanto documento que registra el crédito que el emisor de la factura tiene en contra de su cliente. Problema que puede ser de gran importancia en el futuro con el desarrollo, cada vez más mayor, del factoring o factoraje. Incluso hay países, como Francia, que reglamentan ya la factura protestable, documento que permite obtener crédito bancario en operaciones a corto plazo, pudiendo endosarse a instituciones bancarias y crediticias. Endoso que produce efectos similares, pero no iguales, al de los títulos valor cambiarios.

4) En cuanto a sus implicaciones fiscales, primordialmente como documento que, prueba ingresos y gastos.³⁰

Una vez definido el concepto de factura, observaremos la historia de la factura y su relación con la Autoridad Fiscal.

Anteriormente, los contribuyentes debían acudir a una oficina del SAT para presentar sus declaraciones, realizar alguna aclaración e, incluso, obtener su RFC.

³⁰ ABASCAL, José. FACTURA. mexico.leyderecho.org. 08, 2017. <https://mexico.leyderecho.org/factura/>

Prácticamente cualquier trámite requería de la presencia física, lo que terminaba representando una carga en términos de tiempo y dinero.³¹

En aquel mundo analógico, en donde las facturas eran de papel, no existían las condiciones para la transparencia y la rendición de cuentas. El fraude y la evasión fiscal eran difíciles de rastrear, ya que los funcionarios debían revisar manualmente cada factura.

La facturación electrónica llegó en 2005 para cambiar este panorama. Como señaló el SAT, la factura electrónica ha sido “el factor de simplificación y control más significativo en la administración tributaria”.

Entre las medallas que podemos colgarles a los comprobantes fiscales digitales, están la eficacia en la recaudación y el crecimiento de la base de contribuyentes, que se amplió de 5.9 a 60.4 millones entre 1997 y el 2017.

Podemos decir que la facturación electrónica ha detonado un círculo virtuoso. Digitalizar los procesos que antes eran analógicos, permitió simplificar y reducir el costo de los trámites, lo que entonces ha motivado a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales y entregar su información al SAT.

La autoridad, a su vez, puede así conocer mejor las operaciones que se realizan en el país, al mismo tiempo que incrementa su recaudación. De acuerdo con datos oficiales, desde el 2005 la factura electrónica:

Incrementó la rentabilidad en la recaudación. Hoy se invierten 53 centavos para obtener 100 pesos, mientras que antes se invertía más de 1 peso.

Redujo los costos para los contribuyentes. Para las empresas, el ahorro promedio fue del 85 por ciento.

³¹ BAUTISTA, Roberto. BIND ERP. La historia de la facturación electrónica en México. 15 de mayo de 2020. <https://blog.bind.com.mx/historia-facturacion-electronica-mexico>.

Disminuyó errores en la presentación de las declaraciones.

Proporciona información al SAT para generar mejores productos.

Ha permitido detectar esquemas de defraudación fiscal.

Otorga mayor transparencia, seguridad y personalización en la relación entre ciudadanos y gobierno.

En el 2004, el correo electrónico ya era el estándar de comunicación en las empresas y la mayoría de la población ya manejaba un celular. Sin embargo, ¡las facturas seguían siendo de papel y todavía debían ser almacenadas por lo menos 5 años!

Para los contribuyentes, esta forma de operar generaba altos costos de administración, mientras que, para el SAT, significaba demoras e ineficiencia, al verse obligados a revisar todo manualmente.

Sin embargo, en ese mismo año inició el proceso de implementación del Comprobante Fiscal Digital (CFD), el primer paso de la facturación electrónica. Observa cómo se han transformado los esquemas de facturación en los últimos 15 años, desde el reino de papel hasta la factura 3.3:

2004

Las facturas se imprimen en establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). Su vigencia es de 2 años y deben almacenarse por 5 años.

Inicia el proceso de implementación del primer CFD, luego de que un grupo de contribuyentes solicitara permiso para presentar factura electrónica. El SAT creó para ello la Firma Electrónica Avanzada (FIEL).

Se publica por primera vez el Anexo 20, el estándar técnico que especifica la estructura, forma y sintaxis que deben de contener los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI).

2005

Se implementa el primer CFD versión 1.0

México se posiciona como el segundo país en Latinoamérica en utilizar la factura electrónica.

Al término de este año, se registran ya 236 emisores de facturas electrónicas y 139 mil 509 operaciones. El SAT autoriza la facturación electrónica a través de terceros.

2009

Ya existe la opción para los contribuyentes de emitir CFD por medios propios o a través de un agente del SAT.

2010

El 31 de diciembre, se imprimen las últimas facturas en papel. Éstas se podrían seguir utilizando hasta el término de su vigencia.

Se establece el uso opcional de la factura electrónica. Desaparece la figura "agente SAT" y entra en vigor la versión 2.0 de los CFD.

2011

Los contribuyentes pueden usar simultáneamente papel, CFD, CFDI y CBB. La factura electrónica se vuelve obligatoria para algunos contribuyentes.

2012

Es el último año en que se pueden utilizar facturas de papel. Entra en vigor la versión 2.2 de los CFD. México es reconocido como líder en facturación electrónica.

2014

La factura electrónica se convierte en una obligación para todos los contribuyentes.

2017

Se origina la versión 3.3 de los CFDI, a través una modificación drástica al Anexo 20.

Esta actualización incluye nuevas normas para validar tanto a los contribuyentes como las operaciones que realizan. En otras palabras, busca darle a la autoridad un mayor control tributario.

2.8 Sellos Digitales en México

Uno de los efectos que surgieron como parte de la adición en 2004 del capítulo II, al Título I, del Código Fiscal de la Federación denominado “Medios Electrónicos”, fue el surgimiento de un concepto denominado Certificado de Sello Digital, que en palabras de la PRODECON es aquél archivo o documento electrónico mediante el cual una autoridad de certificación³² (SAT) garantiza la vinculación entre la identidad de un sujeto o entidad y su clave pública³².

³² SAT. Certificado de Sello Digital.

http://omawww.sat.gob.mx/tramitesyservicios/Paginas/certificado_sello_digital.htm Fecha de consulta: 03 de enero de 2020.

Actualmente esté certificado cuenta con una vigencia de Cuenta con una vigencia de 4 años y es un archivo único formado por 3 componentes:

- Un archivo .cer, que es el certificado de seguridad.
- Un archivo .key, que es la llave privada.
- La contraseña de la llave privada (tu archivo .key).

Y nos sirve para firmar digitalmente los Comprobantes Fiscales, brindando certeza respecto a la veracidad de su contenido, para prevenir la falsificación o manipulación de datos. Su funcionalidad se encuentra encaminada a plasmar la autenticidad de su emisión mediante la aplicación del sello digital (cadena original)

Para la obtención del Certificado de Sello Digital, el contribuyente debe contar previamente con la e. firma y contraseña, posteriormente ingresará al Portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria, en el buscador escribir “certifica” para descargarlo y poder iniciar el trámite.³³

Los Certificados de Sellos Digitales surgen el 05 de enero de 2004, se publicaron en el DOF, las reformas al Código Fiscal de la Federación, en las que se adicionó un apartado denominado “De los Medios Electrónicos”, incorporando nuevas tecnologías electrónicas adoptadas en todo el mundo, como anteriormente pudimos observar en el apartado 2.5 de “Medios Electrónicos” del presente trabajo de investigación, con la finalidad de:

- Contar con una mejor administración tributaria.
- Agilizar las comunicaciones.
- Tener un ahorro de recursos económicos, materiales y de tiempo.
- Establecer mecanismos que den seguridad jurídica en la presentación de trámites.

³³ Fundamento legal: Regla: 2.7.1.5 y ficha de trámite 108/CFF del Anexo 1-A, ambas de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Con esta reforma el legislador implementó las figuras de: DOCUMENTO DIGITAL, SELLO DIGITAL, FIRMA ELECTRÓNICA y CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL, para que los contribuyentes se adaptaran paulatinamente y pudieran cumplir adecuadamente las obligaciones fiscales mediante la página del SAT, sin la necesidad de acudir a sus oficinas.

Una vez mencionado los aspectos generales de los Certificados de Sellos Digitales, podemos mencionar que desde la implementación de la reforma fiscal el 05 de enero de 2004, se incluyó la facultad del SAT para cancelar los CSD.

Asimismo, se señalaba que era necesario establecer mecanismos que permitieran 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 se consideró adicionar un Capítulo específico de medios electrónicos en donde se regulaba 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.

Recordemos que estos sellos digitales, permiten acreditar la autoría de los CFDI's que expiden las personas físicas y morales y que los mismos se encuentran sujetos a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada.

Destaca que, en virtud de ser un requisito indispensable para los pagadores de impuestos el contar con la firma electrónica o un sello digital vigente a efecto de estar en posibilidad de emitir los CFDI's correspondientes a sus actividades, y con el propósito de establecer medidas eficaces contra los contribuyentes defraudadores, se consideró necesario (debido a su importancia) controlar su uso o restringirlo para aquellos contribuyentes cuyas conductas sean contrarias a los objetivos de la administración tributaria.

De lo anterior, mediante dicha reforma, se adicionó una fracción X al artículo 17-H del CFF, a través de la cual se regularon los casos en las que las autoridades fiscales pueden dejar sin efectos un certificado de sello digital. Este precepto legal, en la parte que a esta reforma interesa expresa:

“Artículo 17-H. Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando:

X. Las autoridades fiscales:

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. Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca.

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado; 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.

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.

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.”

De la citada fracción X, se observa que será sujeto a la cancelación de certificado de sello digital quien en un mismo ejercicio fiscal (estando obligado a ello) omita la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas; desaparezca o no esté localizado durante el procedimiento administrativo de ejecución o en el ejercicio de facultades de comprobación; la utilización de CFDI's comprobantes fiscales digitales para amparar probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas; o bien, la detección de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del CFF; darán lugar a la cancelación del certificado de sello digital otorgado al contribuyente infractor.

Resulta importante resaltar que, en el primer supuesto, contenido en el inciso a) de la fracción X del artículo en comento, relativo a contribuyentes que en un mismo ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, el legislador federal consideró necesario establecer que previo a la cancelación mediara un requerimiento de la autoridad en el que se exigiera la presentación de dichas declaraciones. Por lo que, en este supuesto, no será suficiente que la autoridad detecte la omisión en la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, sino que, además, es menester que dicha presentación haya sido requerida por la autoridad fiscal.

Sin embargo, de conformidad con la redacción actual de los incisos b), c) y d) de la citada fracción X, bastará que la autoridad fiscal considere para proceder a la cancelación del certificado de sello digital, que:

(i) En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad no localice al contribuyente o éste desaparezca, o bien se tenga conocimiento de que los

comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas;

(ii) Se tenga conocimiento entre otros, de la probable existencia de cualquiera de los siguientes delitos: encubra delitos fiscales, de contrabando y de defraudación fiscal;

(iii) Los contribuyentes que, en un mismo ejercicio fiscal, omitan la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas;

(iv) Durante el procedimiento administrativo de ejecución no se localice al contribuyente o éste desaparezca.

La interpretación de lo anterior por parte del SAT genera gran incertidumbre jurídica, toda vez que el principio de seguridad jurídica, base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, tutela que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

Las manifestaciones concretas de este principio pueden resumirse en:

a) La certeza en el derecho, que se traduce en estabilidad y suficiente desarrollo del ordenamiento normativo, y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente y;

b) La interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, que, en esencia, pero no exclusivamente, puede traducirse en proporcionalidad y jerarquía normativa.

Es así como, atendiendo al principio de seguridad jurídica, en el caso de la cancelación del certificado del sello digital, es preciso que el contribuyente sepa “a qué atenerse” respecto de la regulación aplicable y la actuación de la autoridad, es decir, cuáles son las conductas u omisiones que de actualizarse pudieren dar lugar a dicha cancelación.

Según cifras del Sistema de Control y Seguimiento de Servicios, sobre quejas por autoridad fiscal ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), a partir de la entrada en vigor de la reforma de 2014, las quejas y reclamaciones recibidas aumentaron 132%, y en gran medida (71.75% del total de quejas por autoridad fiscal) son hacia el SAT. En particular, sobre el tema de cancelación del sello digital, el Ombudsman Fiscal ha gestionado diversos casos, con la salvedad de conocer por parte de la autoridad fiscal (SAT) la razón por la cual la autoridad fiscal canceló su certificado de sello digital, logrando un gran acervo de contradicciones por parte del SAT, o muchas de las veces gestionando exitosamente a favor del contribuyente, toda vez que existe una interpretación errónea del Código Fiscal de la Federación, en particular del artículo 17-H.

En ese sentido, resulta preciso que el contribuyente conozca cuáles son los elementos que la autoridad fiscal, en este caso el SAT, toma en consideración para arribar a la conclusión de que se ha ubicado en alguno de los supuestos de los incisos b), c) y d) de la fracción X del artículo 17-H del citado Código.

Asimismo, y toda vez que no es suficiente que la autoridad señale que el contribuyente se ha ubicado en el supuesto de “no localizado” o “desaparecido”; que tuvo conocimiento que los comprobantes que emitió el pagador de impuestos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas; o bien, que detectó la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del CFF, sino que es menester que la actualización de estos supuestos se encuentre debidamente acreditada.

Respecto a lo que debe entenderse por “no localizado” o “desaparecido”, cabe advertir que estos términos son ampliamente utilizados en el CFF, sin embargo, en este ordenamiento se omite señalar los elementos que en su caso deben considerarse para llegar a la conclusión de que el contribuyente se ha ubicado en uno u otro supuesto. Corrobora esta manifestación el hecho de que sólo mediante

su página de Internet la autoridad indique los motivos por los cuales puede tener a un contribuyente como “no localizado”.

Es así como se considera oportuno que tales elementos se encuentren contenidos en un ordenamiento de carácter legal, a efecto de evitar el exceso en la actuación de la autoridad y generar certidumbre jurídica al contribuyente.

Por lo que hace al supuesto de la utilización de CFDI's para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas, el CFF, en su artículo 69-B, establece un procedimiento específico para el caso que la autoridad fiscal presuma la inexistencia de operaciones amparadas con comprobantes fiscales, por lo que si en el caso concreto, la utilización de los CFDI's con estos fines, es el motivo de la cancelación del certificado del sello digital, dicha cancelación deberá estar siempre sustentada en la resolución que se emita en términos de lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF.

Iguales argumentos se merece el supuesto de cancelación consistente en la comisión de una o más infracciones contenidas en los artículos 79, 81 y 83 del CFF, ya que resulta indispensable que la conducta infractora, motivo de la cancelación, se encuentre debidamente determinada por la autoridad fiscal, lo que garantizará que la correspondiente medida no parta de una mera detección, mucho menos de una discrecionalidad de infracciones.

Ahora bien, dentro del paquete de reformas fiscales para el ejercicio 2020, una de las modificaciones que afectarían de forma sustancial a los Certificados de Sellos Digitales, sería la integración de un artículo 17-H Bis, cuyo objeto principal sería evitar arbitrariedades o ejercicio de facultades discrecionales de la Autoridad Fiscal mediante el establecimiento de una medida provisional que permitiera ser el enlace entre la cancelación definitiva de los CSD por las causales anteriormente descritas en el artículo 17-H fracción X, y la posibilidad de aclarar estas causales por parte del contribuyente.

Está adición consisten en la restricción temporal de los CSD por parte de la autoridad fiscal en caso de identificar que un contribuyente se encontrase en uno de los supuestos establecidos por el artículo 17-H Bis, causales que veremos en capítulos posteriores.

Por último y no menos importante, con la entrada en vigor de la Reforma Fiscal de 2022, hemos tenido adecuaciones al Artículo 17-H Bis, dentro de las cuales se destacan:

- 1) Adición de un segundo párrafo a la Fracción I, donde se aclara y expande el alcance de la restricción de sellos digitales a los contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando se detecte que omitieron 3 o más pagos mensuales en un año de calendario, consecutivos o no, o la declaración anual.
- 2) Adición de un nuevo párrafo a la fracción III para agregar la restricción temporal de sellos digitales si se detecta la notificación de multa al contribuyente por la reincidencia la comisión de conductas establecidas en el artículo 85, fracción I del CFF.
- 3) Aclaración, precisión y especificación de la fracción VII, donde se aclara que son específica que no solo se limita la armonización o concordancia de los ingresos declarados, sino también al valor de actos o actividades gravados, ya que hasta 2021, solo se hacía referencia a Ingresos declarados lo que permitía hasta cierto punto jugar por parte de la defensa fiscal con que la medida no aplicaba para impuestos al consumo que se determinan en función de los actos o actividades declarados, con está modificación se expande el alcance de está causal, así mismo no solo se menciona que la información en la cual puede basar su determinación autoridad fiscal de “documentos” en general, sino que adiciona a la palabra “documentos o bases de datos” de forma muy particular complementos de pago, expediente o estados de cuenta bancaria, con lo que incrementan de forma exponencial y más cierta las fuentes de información sobre las cuales se basaran para realizar las determinaciones.

4) Adicionan la estrategia de fiscalización “doble” (en palabras muy coloquiales) para las personas morales, que consiste en que la Persona Moral puede tener efectos de restricción de sellos digitales a causa de uno de sus socios o accionistas cuando se ejerza el control efectivo de la Persona Moral y se detecte que el certificado de esta persona física se ha dejado sin efectos.

Se aclara que el plazo de los cuarenta días establecidos en el párrafo segundo del artículo 17-H Bis se interrumpe cuando la autoridad fiscal solicita información y el contribuyente la responde, o cuando se venza el plazo para que el contribuyente de cumplimiento a este requerimiento de información, continuando el conteo del plazo de los cuarenta días.

En relación con este tema, debe advertirse que desde una perspectiva económica, el certificado de sello digital, es el elemento indispensable para la expedición de CFDI's; por tanto, se encuentra estrechamente vinculado al curso normal de las operaciones de los contribuyentes, por lo que su cancelación genera pérdidas económicas importantes, de ahí que sea indispensable que previamente a dejarlo sin efectos, la autoridad fiscal tenga los elementos y la certeza de que la conducta del pagador de impuestos es efectivamente contraria a los objetivos de la administración tributaria.³⁴

En el siguiente capítulo abordaremos la problemática de los Certificados de Sellos Digitales ya en forma directamente relacionada con los derechos sustantivos, y la

³⁴ CRUZ, Gina. INICIATIVA CON PROYECTO DE DECRETO QUE REFORMA LA FRACCIÓN X, DEL ARTÍCULO 17-H, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CON LA FINALIDAD DE ACOTAR EL ACTUAR DE LA AUTORIDAD FISCAL, PARA QUE SE ESTABLEZCAN DE FORMA CLARA Y PRECISA LAS HIPÓTESIS QUE SUSTENTAN LA CANCELACIÓN DE LOS SELLOS DIGITALES, A CARGO DE LA SENADORA GINA ANDREA CRUZ BLACKLEDGE DEL GRUPO PARLAMENTARIO DEL PAN. 08 de octubre de 2019. https://www.senado.gob.mx/64/gaceta_del_senado/documento/98969.

forma en cómo se pueden observar y comprobar la violación de los derechos sustantivos en la restricción temporal de los sellos digitales.

CAPITULO III

ARTÍCULO 17 H BIS: INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES

3.1 INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES Y SUS ALCANCES

Dentro del Marco Teórico realizamos el planteamiento de los conceptos generales que integran el presente proyecto de investigación, ahora realizaremos el estudio principal del problema planteado y los conceptos particulares que lo engloban, partiendo con el estudio de lo que se conoce como las conductas que llevan a la autoridad fiscal a tomar la determinación discrecional de realizar la restricción temporal de los sellos digitales, y con ello su posterior cancelación.

Comencemos por recordar que una de las principales características de las contribuciones en México, particularmente visto desde el orden jerárquico de las leyes es la existencia del llamado principio tributario de “obligatoriedad”³⁵, que implican que de conformidad con el artículo 31 fracción IV *“todos los ciudadanos mexicanos, estamos obligados contribuir al gasto público..., de la manera ... que dispongan las leyes”*, esto implica, que los contribuyentes deberán atender a las disposiciones fiscales con la finalidad de CUMPLIR con esta obligación constitucional.³⁶

Entonces, se puede definir en términos muy generales que el incumplimiento de las obligaciones fiscales se puede conceptualizar como *“el no cumplimiento de las disposiciones fiscales para dar cumplimiento a la obligación de contribuir al gasto público”* muy obvio, ¿no es verdad?, sin embargo, esto no es tan simple de

³⁵ Tenorio, Ixchel. Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al mínimo vital. s/f. p. 5. <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>

³⁶UNIÓN, CONGRESO DE LA. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. MÉXICO, 2021.

conceptualizar, ya que comprender el concepto como tal del incumplimiento, sus elementos y características, nos permite identificar si las políticas adoptadas por la autoridad fiscal representan en proporción las sanciones plateadas mediante la restricción temporal de sellos digitales, dejando incluso de lado la aplicación del principio pro-persona, y aplicar el criterio de priorizar el interés de la nación sobre toda aplicación de disposición fiscal.

La obligación no es un vínculo, sino que produce un vínculo; es decir: el vínculo es una consecuencia de la obligación. Ese vínculo relaciona al acreedor y al deudor, por necesidad de la naturaleza de la obligación.³⁷

La obligación es un deber; un deber de dar, hacer o no hacer, que tiene el ente deudor con el acreedor. Así, la obligación fiscal es el deber que el responsable fiscal tiene en favor del fisco, que es quien tiene el derecho de exigir se cumpla. En este sentido, no sólo se habla del deber de los sujetos pasivos al pago de las contribuciones, ya que la disposición fiscal no limita únicamente al pago, sino al cumplimiento de todas las obligaciones que se conlleva para poder cumplir con dicha obligación.

Cuando hablamos de obligación fiscal, los aspectos más relevantes es la existencia del objeto de dar, hacer o no hacer, pues no se limita como ya mencionamos, únicamente al pago de dinero, sino a la regulación de conductas y actividades que realicen los contribuyentes dentro del sistema tributario mexicano.

De lo anterior se desprende que los elementos dentro de la existencia de la obligación fiscal son:

Sujeto Activo: Autoridad Fiscal/Estado

Sujeto Pasivo: Contribuyente o Tercero obligado a enterar, o informar.

³⁷ MEJIA, Gregorio, *OBLIGACIONES FISCAL*, (s/f), <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3515/4182>.

El objeto: El acto o actividad previsto en la ley, cuya característica puede ser el DAR, HACER o NO HACER. ³⁸

En este sentido, recalcamos que las obligaciones fiscales vienen contenidas en las disposiciones fiscales, disposiciones que nos permiten identificar los tipos de obligaciones que deben de cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, les decir las obligaciones sustantivas y las formales.³⁹

Las obligaciones Sustantivas y formales podemos identificarlas como:

| OBLIGACIÓN | EJEMPLO |
|-------------|---|
| De Dar | Pagar la Contribución |
| De Hacer | Presentar Declaraciones ante las autoridades fiscales |
| De no hacer | No Oponerse a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal |
| De Tolerar | Permitir la realización de visitas domiciliarias |

Cuadro elaborado por: Jeniffer Diaz Ortiz

Cuando los sujetos responsables no cumplen esas obligaciones, el ordenamiento jurídico reacciona estableciendo diversos efectos. Los más comunes son la aplicación de sanciones, pudiendo ser únicamente administrativas, o de acuerdo con la gravedad de estas, llegando a las sanciones penales. Pero no siempre se pretende sancionar; también pueden arbitrarse otras soluciones menos extremas como medidas exoneradoras, cautelares, incentivadoras o indemnizatorias; la mayoría de ellas con ánimo de lograr el cumplimiento de la obligación.

³⁸ GÓMEZ, Miriam, *MANUAL DEL DERECHO FISCAL*, (2020). México, Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídica, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/7a.pdf>.

³⁹ ORTEGA, Juan. *MANUAL DE DERECHO FISCAL*. 11va. Edición, Ciudad de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 2020. pp. 219-242.

La decisión sobre qué medidas deben adoptarse ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias es, en principio, una facultad discrecional del legislador que sólo viene limitada y exigida por los DDHH, algunas técnicas de control constitucional como los principios de razonabilidad y proporcionalidad (idoneidad, necesidad y ponderación) o algunos principios propios del derecho administrativo sancionador.

Si bien es cierto que la legislación fiscal, está diseñada para dotar libertad a las Autoridades Fiscales en cuanto a la determinación de las sanciones fiscales, es también cierto que la propia legislación establece dentro de esta libertad, un marco de acción que busca delimitar el actuar de la Autoridad Fiscal estableciendo un parámetro mínimo y máximo, para que la Autoridad Fiscal imponga las sanciones, y donde una de las motivaciones principales para que la sanción pueda ser impuesta, depende en de que se cumplan con las características en listadas, contempladas o tipificadas por el legislador como conductas infractoras o delictivas.

Así mismo, es importante establecer que el incumplimiento de las obligaciones fiscales no se le impondrá una sanción cuando:

Cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito;

40

Cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales;

Y, por otro lado, las sanciones quedarán sin efectos el monto determinado cuando:

La Autoridad Fiscal determine la condonación de multas, pudiendo ser del 100%.⁴¹

⁴⁰ UNIÓN, CONGRESO DE LA. Artículo 73, CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. MÉXICO, 2021.

⁴¹ UNIÓN, CONGRESO DE LA. Artículo 74, CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. MÉXICO, 2021.

Por incosteabilidad de la ejecución del cobro de la multa.⁴²

Por insolvencia del contribuyente para realizar el pago, previa determinación de la Autoridad Fiscal.

Por la prescripción de la obligación, recordando que lo accesorio corre la suerte del principal.

Una vez analizado el concepto de “incumplimiento de obligaciones fiscales”, las características que le integran y las particularidades que se deben seguir, haremos un estudio del proceso sancionador, de las infracciones y las multas, con la finalidad de determinar la consecuencia de lo que pudimos observar en el presente tema.

3.2 PROCESO SANCIONADOR, INFRACCIONES Y MULTAS

La potestad sancionadora⁴³ es aquella facultad de la Administración Pública de imponer sanciones a través de un procedimiento administrativo, entendida la sanción administrativa como aquel mal infringido a un administrado como consecuencia de una conducta ilícita, con finalidad represora, consistiendo la sanción en la privación de un bien o derecho, o la imposición de un deber, al estar vedada para la Administración Pública las sanciones consistentes en privación de libertad.

El origen de la potestad sancionadora del Estado tiene su origen en el principio de división de poderes, en el que se exige que en el Estado de Derecho se encomiende al Poder Judicial con exclusión de los demás poderes; respecto de la potestad

⁴² UNIÓN, CONGRESO DE LA. Artículo 146, CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. MÉXICO, 2021.

⁴³ Gómez, José de Jesús. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS SANCIONADORES. pp. 3-6. https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r27_trabajo-3.pdf.

punitiva, sin embargo, en opinión de Sanz Gandasegui⁴⁴, no existe una adecuada sistematización general de la norma sancionadora, además de no existir un esquema básico regulador, situación que no es ajena a la vida en México.

El ius puniendi⁴⁵ del Estado, tradicionalmente es ejercido por el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo, lo que hace cuestionar sobre la compatibilidad de la sanción penal y la administrativa respecto de los mismos hechos.

En su origen, el Derecho Sancionador fue concebido como un Derecho regresivo, primario y arcaico, que buscaba sancionar bajo supuestos no tipificados legalmente como infracciones, utilizando las pruebas presuncionales, y estableciendo la carga de la prueba para el infractor a quien se le obliga probar su inocencia. Así, como respuesta surge “el principio de legalidad” en materia sancionadora, con la finalidad de sujetar la actuación del Estado a determinados límites.

Bayona de Perogordo⁴⁶ sostiene que el Derecho Administrativo Sancionador se constituye como un elemento de control social alternativo, destinado a complementar la tutela de los bienes jurídicos mediante la represión de los ilícitos de menor relevancia social. Por su parte Nieto señala que todas las actuaciones administrativas, incluyendo las sancionatorias, están sometidas al control judicial de tribunales especializados como son los contenciosos-administrativos.

El problema, señala Sanz Gandasegui⁴⁷, es difícil delimitar hasta dónde llega la potestad de la Administración para salvaguardar los fines que tiene encomendados

⁴⁴ Sanz Gandasegui, Francisco, La potestad sancionadora de la Administración: La Constitución española y el Tribunal Constitucional, 1985. p.13.

⁴⁵ Diccionario Panhispánico del español jurídico. ius puniendi. s/f. <https://dpej.rae.es/lema/ius-puniendi>.

⁴⁶ Bayona de Perogordo, Juan José, “El procedimiento sancionador”, Revista de información fiscal, Madrid, número 16, agosto de 1996, pp. 19 y 21.

⁴⁷ Sanz Gandasegui, Op. Cit.

y cuáles son las garantías de los administrados que deben ser respetadas, lo cual constituye los límites de la potestad sancionadora. Sin embargo, el Derecho Administrativo Sancionador es una de las materias necesitadas de una regulación clara, considerando, además, como lo hace García de Enterría, que existen cuatro manifestaciones que dan lugar a otros tantos tipos de sanciones: las disciplinarias, las de policía, las rescisorias de actos administrativos favorables y las tributarias, siendo estas últimas a las que delimitaremos nuestro análisis.

En primer lugar, debemos recordar que no toda conducta de un obligado tributario que infrinja una norma da origen a un delito, sino que esta se califica como una infracción, que es sancionada por la ley mediante la imposición de una multa.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana en diversos precedentes ha señalado que la multa tiene como propósito castigar la conducta infractora y procurar que los sujetos infractores no vuelvan a incurrir en incumplimiento. Así, su finalidad es ser disuasiva, represiva, intimidatoria e incluso ejemplificativa, busca evitar la reincidencia de los infractores, además de que existen atenuantes y agravantes que permiten individualizar la sanción impuesta al analizar las circunstancias específicas del sujeto infractor como son: la gravedad de su conducta y su reincidencia.

Es importante señalar que las sanciones nunca tienen propósitos recaudatorios, pues ello implica su desnaturalización y el desvío de sus objetivos.

Una infracción es una conducta culpable, voluntaria de acción u omisión, tipificada como antijurídica y sancionable legalmente. La conducta de acción implica un comportamiento del sujeto activo; y por omisión, implica el dejar de actuar, por lo que para que se cometa una infracción mediante una conducta omisiva, tiene que existir un deber jurídico de actuar.

La voluntad en la conducta involucra tanto a la conducta adoptada por el infractor, como los efectos que se derivan, como los deseados, por tanto, se consideran como

causas de exculpación de responsabilidad, las conductas realizadas por fuerza mayor.

Vinculado a la voluntad, se encuentra la característica de la culpabilidad, esto es: “querer y conocer el resultado que se va a producir”, por tanto, se excluye la responsabilidad objetiva, lo que implica que para sancionar las infracciones tributarias debe existir dolo o culpa, o cualquier grado de negligencia.

El principio de culpabilidad está íntimamente relacionado con la presunción de inocencia⁴⁸, por lo que toda sanción debe encontrarse precedida de una actividad probatoria, que permita que las pruebas sean valoradas jurídicamente bajo la premisa de que la carga de la prueba recae sobre el acusador; lo que implica que corresponde a la Administración Tributaria el probar la conducta dolosa, culposa o negligente.

La antijuridicidad significa que, para que la conducta sea considerada como constitutiva de infracción, tiene que involucrar la transgresión de una norma jurídica cuya vulneración es sancionada con una multa.

La tipicidad se refiere tanto a la conducta infractora como a la sanción a imponer. Se debe tener en cuenta que no toda vulneración de normas tributarias da lugar necesariamente a su consideración como infracción tributaria.

La característica de legalidad implica que la sanción se encuentre regulado material y formalmente en una ley.

Adicionalmente, se debe reconocer que existe identidad ontológica entre los ilícitos penales y administrativos, sin embargo, hay una diferencia en los intereses que deben ser protegidos, y la forma en que deben serlo, de manera que aquellas

⁴⁸ Tesis P./J. 43/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 7, t. I, junio de 2014, p. 41.

conductas que deban ser definidas como penales, sean aquellas que causan mayor alarma social, no obstante, la frontera entre lo penal y lo administrativo es difícil delimitar, empero la opinión de la mayoría de la doctrina es uniforme, en el sentido de que las sanciones penales deben reservarse para aquellos casos de conductas ilícitas más graves.

La identidad referida sirve de fundamento para la aplicación de los principios garantistas del Derecho Penal en el Derecho Administrativo Sancionador, de manera que las garantías de los derechos individuales consolidados por el Derecho Penal, deben ser aplicadas en el Derecho Administrativo Sancionador, en tanto que sin una norma jurídica, no puede haber ilícito, considerando que tanto los ilícitos penales como los administrativos, derivan de criterios de política legislativa; aun cuando lo recomendable sería dotarle de un régimen jurídico propio.

En relación con lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana ha emitido diversos criterios, de entre los cuales se pueden extraer los siguientes principios aplicables a la materia administrativa tributaria sancionadora:

- a) Las infracciones fiscales se rigen por los principios del Derecho Administrativo Sancionador y por las garantías del Derecho Penal, en lo que resulten aplicables;
- b) En el Derecho Administrativo Sancionador, para la construcción de sus propios principios constitucionales, es válido acudir de manera prudente a las técnicas garantistas del Derecho Penal, en tanto ambos son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado;
- c) Del análisis integral del régimen de infracciones administrativas, se desprende que el Derecho Administrativo Sancionador posee como objetivo, garantizar a la colectividad en general el desarrollo correcto y normal de las funciones reguladas por las leyes administrativas, utilizando el poder de policía para lograr los fines en ellas trazados;

d) El Derecho Penal como el Derecho Administrativo Sancionador resultan ser dos inequívocas manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, entendida como la facultad que tiene este, de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos, por lo que en la interpretación constitucional de los principios del Derecho Administrativo Sancionador puede acudir a los principios penales sustantivos, en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza.

En esa tesitura, los principios penales aplicables al Derecho Administrativo Sancionador son: las garantías de legalidad formal y tipicidad, que tutelan la garantía de seguridad jurídica del gobernado. También encontramos principios sustantivos como los de responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad en perjuicio; y los principios de carácter formal en orden a la calificación del ilícito, como la competencia y el procedimiento, así como la posibilidad de acceso a los medios de defensa.

Acotaremos nuestro estudio al ámbito de los principios sustantivos, cuya aplicación genera los mayores problemas en México.

El principio de legalidad es el reconocimiento del principio *nullum crimen, nulla pena sine lege*, en sus dos vertientes: a) el material, que obliga a la existencia de una norma que predetermine el ilícito y, b) la formal, que se contenga en una norma legal.

No se excluye la posibilidad de que la norma contenida en ley haga remisiones a las normas reglamentarias subordinadas a aquella. Al respecto cabe recordar que los reglamentos deben restringirse a la clarificación y concreción de las conductas previamente tipificadas en las leyes, de manera que se limiten únicamente a concretar la aplicación de los criterios de graduación, dentro de los márgenes mínimos y máximos establecidos por las leyes, así como a contener fórmulas de cálculo de determinados porcentajes, o regular el procedimiento sancionador.

En México, los tribunales federales han considerado que en el ámbito administrativo es válido que las conductas o tipos que constituyen la infracción y la sanción puedan quedar definidas en los reglamentos, en base a la facultad reglamentaria de la que goza el titular del Poder Ejecutivo en términos del párrafo primero del Artículo 21 constitucional, que señala que corresponde a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, lo que pone de manifiesto que en la esfera administrativa, las infracciones y sanciones procedentes pueden regularse válidamente en los reglamentos que expida el Ejecutivo Federal o Local.

Bajo este principio, las conductas consideradas ilícitas, deban estar determinadas y establecidas expresamente por ley, así como las sanciones que se impongan a dichas conductas ilícitas.

Ello supone que en el “tipo” debe contenerse la descripción de la conducta o hecho infractor de los que dependa la sanción, en cuanto a que, para que la acción u omisión sea punible, debe adecuarse con las características de la hipótesis de la norma violada.

Bajo este principio, se proscriben las “leyes en blanco” o “leyes huecas”, en virtud de que violentan la garantía de exacta aplicación de la ley, *nullum crimen, nulla pena sine lege*, en la medida en que estas crean una situación de incertidumbre jurídica y estado de indefensión para el gobernado, en tanto que la autoridad que aplica la ley, tiene un margen de actuación que le permite la posibilidad de determinar la infracción y la sanción, con lo que será proclive a la arbitrariedad y no al ejercicio de facultades regladas.

En materia administrativa sancionadora, no puede aplicarse la analogía²¹ para definir conductas ilícitas ni las sanciones a imponer.

Las infracciones deben calificarse y sancionarse conforme a las normas vigentes al momento de realizarse los hechos constitutivos de las mismas, lo que conlleva la prohibición de la aplicación retroactiva de una ley en perjuicio de persona alguna, lo que no obsta para que la aplicación retroactiva de la ley sancionadora sea posible cuando se haga en beneficio del gobernado.

Una multa fiscal, por mínima que sea, debe contener las razones y motivos que la justifiquen, ello con el fin de no dejar en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al sancionado, además de que es necesario quede fehacientemente acreditado que la multa impuesta no es excesiva; evitando con ello que el gobernado quede en un estado de ignorancia respecto del porqué es acreedor a una sanción.

En este sentido, las autoridades no deben apoyarse en conceptos genéricos, ni en razonamientos generales, susceptibles de ser aplicados a cualquiera, ello porque estos conceptos no permiten establecer con precisión la gravedad de la conducta observada, ni analizar razonamientos comparativos que permitan delinear la importancia de las infracciones, así como considerar si es o no reiterativa la conducta del contribuyente. Lo anterior en tanto que las multas son los mecanismos que buscan evitar la desventaja de la conducta de los infractores, respecto de los causantes cumplidos.

Así, la debida motivación en la imposición de una multa debe considerar:

- a) la importancia del asunto;
- b) las condiciones del infractor como es la capacidad económica del particular;
- c) la conveniencia de eliminar prácticas tendientes a infringir, en cualquier forma, las disposiciones de la ley o las que se dicten con base en ella;
- d) la gravedad de la sanción;

- e) la reincidencia de este en la conducta que la motiva y;
- f) en general, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción.

Del mismo modo, y siempre que se imponga una multa fiscal, debe señalarse pormenorizadamente los elementos que llevaron a la autoridad a determinar ese monto, por lo que, para que la imposición se considere debidamente fundada y motivada, la autoridad debe considerar todos los elementos objetivos que tenga a su alcance. Es importante señalar que la indebida fundamentación y motivación no da lugar a una nulidad lisa y llana del acto por virtud del cual se impuso la multa, en tanto que subsiste la determinación de la conducta infractora.

Cabe señalar, que no obstante los principios arriba referidos, en México hoy prevalece el criterio sustentado por nuestro máximo Tribunal, quien sostiene que el único monto que las autoridades pueden imponer, demostrada la infracción y sin razonar su arbitrio para motivarlo, es el mínimo; pues ello implica que el legislador ha aceptado el máximo de circunstancias atenuantes, además de que no causa violación de garantías, el que la autoridad sancionadora, haciendo uso de su arbitrio, imponga al particular la multa mínima prevista en la ley, sin señalar pormenorizadamente los elementos que la llevaron a determinar dicho monto, pues cuando se impone la multa mínima, es evidente que legalmente no podría imponerse una sanción menor, por lo que la obligación de motivación se cumple si se expresan las circunstancias del caso y los elementos con los cuales se acredite que el particular llevó a cabo una conducta contraria a derecho que es tipificada como infracción.

El criterio es desafortunado al dejar de atender al elemento subjetivo de la conducta del presunto infractor, lo que da lugar a la imposición de sanciones de manera irrestricta, con la problemática de que, bajo el argumento de que la multa mínima no requiere de motivación, el legislador ha incrementado los parámetros establecidos

como multa mínima, lo que permite a las autoridades no justificar el ejercicio de su facultad sancionadora al imponerlas, distorsionándose el propósito disuasorio de las mismas para convertirlo en un instrumento más de recaudación.

Bajo este principio no deben sancionarse conductas en las que no se aprecie la existencia de culpabilidad, lo que excluye de sanción a la responsabilidad objetiva, en la que no existe la intencionalidad del sujeto infractor.

Debe evaluarse la voluntad y el grado de culpabilidad del infractor a fin de determinar si la conducta es dolosa o culposa, o con cualquier grado de negligencia. Lo anterior implica el reconocimiento del principio de presunción de inocencia, que implica que el infractor no debe probar su inocencia, la que se presume, sino que corresponde a la Administración Tributaria el probar no solo los hechos que se le imputan y que constituyen la conducta tipificada como infractora, sino también la culpabilidad del infractor.

Así mismo, en la imposición de sanciones, deben considerarse las circunstancias particulares del infractor tales como las condiciones personales del agente, su peligrosidad, móviles, atenuantes, agravantes, etcétera, y con base en ello, ponderar todos los elementos atenuantes que pudieran favorecerlo conforme al caso concreto, cuidando que no sea el resultado de un enjuiciamiento literal o dogmático de lo que la ley ordena, y sí que la sanción sea pertinente, justa, proporcional y no excesiva. Por tanto, en aquellos casos en los que no se aprecie la existencia de dolo o culpa en la conducta del obligado tributario, incluso a nivel de simple negligencia, no podrá determinarse la existencia de la infracción tributaria tipificada.

La sanción es la consecuencia jurídica que deriva de la comisión de una infracción, que generalmente es de carácter pecuniario, en tanto que se produce un perjuicio económico a los intereses de la Hacienda Pública.

Las sanciones pecuniarias deben ser proporcionales. Este principio tiene un doble

aspecto, por cuanto a que la cuantía de la sanción a imponer no ha de ser de un importe tal que al sujeto infractor le resulte más beneficioso seguir desarrollando la misma conducta ilícita, ni pueden ser de tal extremo que sea desproporcionada y exorbitante para el infractor.

Para imponer una multa, es necesario que las autoridades fiscales razonen el uso de su arbitrio sancionador en su cuantificación, por lo que deben exponer los razonamientos y las circunstancias de hecho y de derecho que hacen que en el caso particular se deba agravar en alguna forma la sanción, estas consideraciones deben ser aplicadas al caso concreto y a sus circunstancias específicas, sin que sea suficiente hacer afirmaciones abstractas e imprecisas.

Al respecto, debe señalarse que la infracción haya causado perjuicios al fisco no es elemento para agravar la sanción, pues el elemento perjuicio, será siempre la base misma de la tipificación de la infracción, pero insuficiente para mover el arbitrio entre los extremos de la multa, por tanto, en la graduación de la sanción se debe tomar en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del causante y la conveniencia de destruir prácticas viciadas, es decir, expresar cómo influyen en el ánimo de la autoridad las peculiaridades del infractor y los hechos motivos de la infracción.

Es necesario señalar que la proporcionalidad de las sanciones administrativas no se rige por los principios tributarios de proporcionalidad, capacidad contributiva y equidad, aplicables a las contribuciones, en tanto que, en el caso de las infracciones administrativas, estamos en presencia de figuras de naturaleza distinta, que derivan del incumplimiento a normas legales, por lo que, para medir la proporción de estas, en su cuantificación, debe tenerse en cuenta la gravedad de los hechos constitutivos de las infracciones cometidas.

En México, conforme a los criterios del Poder Judicial de la Federación, para la cuantificación de las multas fiscales, cuando la ley señala un mínimo y un máximo, no basta que la misma esté calculada dentro del mínimo y máximo previsto en el

precepto, sino que la autoridad debe razonar su arbitrio y tomar en consideración los siguientes elementos básicos:

a) el monto del perjuicio sufrido por el fisco con la infracción (elemento que a veces ya está considerado en la norma, cuando los límites de la multa se fijan en función del impuesto omitido);

b) la negligencia, la mala fe del causante o la espontaneidad de su conducta para acatar la ley, aunque extemporáneamente;

c) si se trata de una infracción aislada, o de una infracción insistentemente repetida por dicho causante y;

d) la capacidad económica del infractor.

Así las cosas, la multa debe ser proporcional al daño que la infracción causa, y para fijarla, se debe considerar la malicia y la reiteración del causante, así como sancionar con distinta medida a quienes tienen diferente capacidad, para no lastimar más a quien tiene menos, por una causa semejante.

Para imponer un monto, y no vulnerar el principio constitucional de fundamentación y motivación, las autoridades están obligadas a razonar el uso de sus facultades legales para que su determinación no resulte arbitraria ni caprichosa, y se dé a los afectados plena oportunidad de defensa respecto de los datos y elementos que sirvieron para individualizar la sanción.

Conforme al Artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos existe prohibición para la imposición de multas excesivas.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁴⁹ ha interpretado el concepto de multa excesiva, entendida como toda aquella sanción pecuniaria que rebase el límite de lo ordinario y razonable; esté en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, como por las condiciones en que se cometió, o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió; que resulten desproporcionadas con el monto del negocio, y por último, que esté en desproporción con la capacidad económica del multado, de manera que:

- Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación con la gravedad del ilícito;
- Cuando va más adelante de lo lícito y lo razonable; y
- Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos.

La lógica anterior se sustenta en el argumento de que, si se toma en cuenta que la finalidad que se persigue es además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores y no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen su capacidad económica, circunstancia que adquiere mayor relevancia tratándose de sociedades o empresas, pues terminaría con fuentes de empleo y se dejarían de percibir los impuestos generados tanto por ella como por sus empleados, con el correspondiente perjuicio para la sociedad y el propio Estado.

Así, el concepto de multa excesiva se puede establecer tomando en consideración los elementos que la integran, partiendo tanto de la acepción gramatical del término “excesivo”, como de las interpretaciones realizadas por la doctrina y la jurisprudencia:

- En primer lugar, una multa es excesiva cuando la sanción pecuniaria impuesta al infractor, para reprimir y prevenir la infracción tributaria, rebase los límites de lo ordinario o de lo razonable;

⁴⁹ Tesis: P./J. 9/95, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. II, julio de 1995, p. 5.

- Una multa es excesiva cuando la sanción pecuniaria está en desproporción con las posibilidades económicas del multado, en relación con la gravedad del ilícito fiscal;
- El carácter excesivo de la multa está en función de las características individuales del multado, pudiendo ser excesiva para unos, moderada para muchos y leve para pocos;
- Para que una multa no sea contraria al texto constitucional, en el establecimiento del monto pecuniario, debe tener en cuenta las condiciones individuales del infractor en concordancia con el hecho que la motiva;
- La multa excesiva es la fija e invariable, en tanto que impide a la autoridad administrativa individualizar la multa en cada caso concreto.

Por lo tanto, para calificar el carácter excesivo o no de la multa aplicada, debe tenerse presente:

- La correspondencia entre la cuantía de la multa y las condiciones económicas del infractor;
- Que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga;
- Que la finalidad que se persiguen con la imposición de la multa es la prevención y represión de la evasión ilegal tributaria;
- Que la multa atienda a la gravedad de la infracción y a la actitud del infractor, lo que no sucede cuando el monto de la sanción es un porcentaje fijo establecido en ley.

Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley, que la autoridad al imponerla, tenga la posibilidad, en cada caso particular, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda, lo cual implica que deba

considerarse el monto de la sanción que esté en relación directa con la causa que la originó.

En México, la multa fija se considera excesiva, al no permitir a la autoridad sancionadora ejercer su facultad para determinar y valorar por sí misma las circunstancias que se presenten en cada caso, lo que inhibe toda posibilidad de individualizar la sanción al momento de la fijación de su monto, ya que no permite particularizar el monto de la sanción, pues no existen parámetros de comparación, para determinar si la multa carece de proporcionalidad o va más allá de lo razonable.

Conforme a la doctrina, este principio tiene tres posibles acepciones:

a) Sancionar dos veces el mismo hecho en vía penal y administrativa. Es importante comentar que en España⁵⁰, si la Administración Tributaria considera que una infracción puede constituir un delito turnará el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, previa audiencia del interesado, suspendiendo el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, se sobresea, o se determine la devolución del expediente a la autoridad administrativa. En caso de que exista sentencia condenatoria de la autoridad judicial, ello impedirá la imposición de sanciones administrativas, y solo cuando no hubiera determinado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará con el ejercicio de sus facultades de comprobación.

En México, el criterio es que no existe una doble sanción, cuando se imponen sanciones penales y administrativas que tienen su origen en una misma conducta, si estas sanciones tienen su fundamento y sustento en legislaciones de distinta materia, por un lado, la administrativa, y por otro la penal; lo que se justifica en la afirmación de que el procedimiento penal por delitos fiscales es independiente y autónomo, al que se sigue por infracciones de carácter fiscal

⁵⁰ Artículo 180.1 de la Ley 58/2003; citado por Diez Ochoa José María, Derecho Tributario Sancionador, comentarios y casos prácticos, op. cit., p. 27.

b) Que una misma conducta sea considerada infracción tributaria y así mismo, criterio de agravamiento de la infracción cometida o criterio de calificación de una infracción. Bajo este principio, una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave, no podrá ser sancionada como infracción independiente.

c) Sancionar dos veces el mismo hecho en la vía administrativa. Esta prohibición implica que a una misma conducta ilícita que pudiera ser constitutiva de dos o más infracciones tributarias, no se le pueden imponer las sanciones correspondientes a cada una de las infracciones que deriven de dicha acción ilícita.

Ahora bien, diferente es el caso en el que, a una misma conducta ilícita, tipificada en una sola infracción, pueden imponérsele dos tipos de sanciones, una pecuniaria y otra no pecuniaria. Esta dualidad de sanciones se considera que forman parte de una sola sanción.

Cabe señalar que el principio de no concurrencia no impide la posibilidad de sancionar todas las infracciones que se hubieran cometido, de manera que la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilita la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Bajo la legislación mexicana, cuando una misma conducta implique la comisión de varias infracciones, solo será sancionable con la más alta, ello conforme a lo dispuesto por el Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, el que prevé que cuando por un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones a las que correspondan varias multas, solo se aplicará la multa mayor, aunque las infracciones dimanen de disposiciones contenidas en distintos ordenamientos legales, pues en la disposición mencionada se recoge el principio de consunción, por el que se aplica solamente la sanción más grave, lo que tiende a evitar excesos en la represión, bajo

la premisa de que el infractor no debe ser sancionado dos o más veces por la misma conducta (acción u omisión).

La determinación de los sujetos infractores resulta fundamental, pues en materia de responsabilidad sancionatoria rige el principio de personalidad de la pena.

Generalmente la infracción se impone a quien realiza la conducta infractora, sin embargo, excepcionalmente puede existir la cotitularidad en la comisión de una misma infracción, situación que se presenta en el caso de declaraciones conjuntas, en donde ambos contribuyentes son obligados tributarios y realizan la misma conducta ilícita que es constitutiva de una única infracción, la cual se puede exigir íntegramente a cualquiera de los sujetos infractores en tanto todos y cada uno de ellos son deudores principales de la misma.

En materia sancionatoria tributaria se consideran infractores tanto a las personas físicas, como a las personas morales, e incluso entidades, sucesiones y comunidades de bienes sin personalidad jurídica (fideicomisos), siempre que sean obligados tributarios, mientras que materia penal se ha abandonado la vieja idea de que las personas jurídicas no delinquen.

El principio de personalidad de la pena determina que, una vez fallecido el infractor, las multas y las penas impuestas se extinguen. Sin embargo, es necesario distinguir diversos supuestos atendiendo al momento de fallecimiento.

- Sanción impuesta firme y pagada;
- Sanción impuesta firme y no pagada, en la que queda tan solo el cobro de la deuda. En este supuesto la deuda tributaria se extingue por fallecimiento y;
- Sanción no impuesta, no firme, ni pagada. Procede el sobreseimiento del expediente por la imposibilidad de imponer la sanción ante el fallecimiento del infractor.

Por lo que se refiere a la extinción de las personas jurídicas, no se puede aplicar el principio de personalidad de la pena, de manera que las infracciones cometidas por las sociedades y entidades serán exigibles a los sucesores de estas, con el límite del valor de la cuota de liquidación que corresponda a los sucesores.

Un aspecto fundamental que debe tenerse en cuenta al momento de sancionar a un presunto infractor es la regularización voluntaria de la situación tributaria del contribuyente, la cual debe tenerse como excluyente de responsabilidad.

Conforme al Artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales aplicables.

La figura jurídica conocida como pago o cumplimiento espontáneo de obligaciones tributarias es un beneficio para los contribuyentes, a fin de que no se les impongan sanciones siempre que la corrección respectiva se realice antes de que las autoridades fiscales lleven a cabo actos de fiscalización. La finalidad de la figura jurídica es precisamente, incentivar el cumplimiento voluntario de los deberes tributarios a cargo de los contribuyentes y lo relevante es la oportunidad con que se produce ese acatamiento.

Al respecto, cabe señalar que en la medida en que no se ha cumplido en tiempo la obligación tributaria, se ha configurado la conducta tipificada como infracción y el efecto de la espontaneidad no es eliminar la infracción, sino solo inhibir el ejercicio de la facultada sancionadora.

El Derecho Tributario Sancionador⁵¹ es una de las materias más necesitadas de una regulación clara.

⁵¹ Díaz, Alejandro, Aguado, Gabriela. La tramitación autónoma del procedimiento tributario sancionador en México, en el contexto del respeto al derecho humano a la seguridad jurídica. 2018. <https://www.redalyc.org/journal/5038/503858291011/html/>.

El criterio adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre las multas fiscales mínimas cuya imposición no requiere motivarse, bajo el argumento que legalmente no podría imponerse una sanción menor, me parece equivocado, en tanto el mismo no permite que se califique la voluntad y el grado de culpabilidad del obligado tributario, dejando de atender a los elementos subjetivos del infractor, permitiendo con ello un alto grado de arbitrariedad y desvío de poder.

También es criticable la distorsión y abuso que el criterio de multa mínima ha generado al permitir que el legislador haya incrementado los parámetros establecidos como mínimos, liberando a las autoridades administrativas de su obligación de justificar el ejercicio de su facultad sancionadora, haciendo únicamente referencia genérica a los preceptos aplicables, sin justificar la existencia de la culpa.

También es criticable que, la autoridad administrativa y los juzgadores, se abstengan de hacer la valoración del dolo en la conducta infractora y no recaben pruebas, que les permitan apreciar el elemento subjetivo del tipo infractor, lo que hace cada vez más evidente el poder sancionador arbitrario, desfigurando las funciones del ius puniendi sancionador.

Se propone la separación de los procedimientos fiscalizador y sancionador, además de encargar a órganos distintos, las etapas de instrucción y resolución, a fin de asegurar el respeto a la garantía de imparcialidad de la autoridad decisora.

3.3 EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

La evasión fiscal es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de

la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir.⁵²

La evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejadas consecuencias a que luego se hará referencia. Es la evasión el incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de lo que se llama hecho generador del crédito fiscal, y al que algunos autores, especialmente extranjeros, denominan "hecho imponible", o dan otros nombres.³

Puesto que la evasión fiscal implica el no pago, o la omisión del pago, y para perpetrarla algunas veces sólo se deja de cumplir lisamente, pero en otras se ejecutan actividades o se aprovechan errores del fisco, dicho ilícito tiene, a veces agravantes, a veces atenuantes y aun excluyentes de responsabilidad para el culpable de esta; así no será igual la pena para quien por ignorancia deja de cumplir la ley y para quien con plena intención y conociendo su obligación la incumple.

En forma amplia ha de decirse que no sólo se da la evasión fiscal cuando se dejan de pagar las contribuciones, sino también cuando no se da cumplimiento a la ley respectiva, y darle cumplimiento a la ley es no sólo pagar la contribución de que se trate, sino hacer o dejar de hacer cuanto ordene.

IV. LOS EVASORES FISCALES

Siendo la evasión fiscal una conducta, hay en la misma la intervención activa o pasiva de un agente que es el evasor.⁵³

⁵² Aguirre, Juan, Sánchez, María. Cuaderno de Investigación 55. Dirección General del Análisis Legislativo. 2019. pp. 1-36. <http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/4338/Cuaderno%20de%20Investigaci%C3%B3n%2055.pdf?sequence=3&isAllowed=y#:~:text=La%20evasi%C3%B3n%20fiscal%20es%20definida,%C3%B3rgano%20tiene%20derecho%20de%20exigir%E2%80%9D>.

⁵³ Arriola Vizcaíno, Adolfo, "Delito de defraudación fiscal", Derecho fiscal, México, Themis, 1990.

Como ha quedado apuntado, este evasor es responsable de un ilícito y este evasor puede serlo en diversas manifestaciones que siempre concluyen en el no cumplimiento de un deber con el fisco.⁵⁴

Existen evasores fiscales accidentales y evasores que pudiéramos llamar habituales.

El evasor accidental es quien sólo por excepción no paga sus contribuciones.

El evasor habitual es el sujeto que en forma constante realiza conductas gravadas y que lo normal es que eluda el pago de sus obligaciones fiscales.

Ambos sujetos fiscales evasores deberán ser tratados en forma diversa.

Nuestras leyes fiscales no han hecho hincapié en la diversidad de régimen a que ha de someterse la conducta de estos diversos evasores.

V. EL RESPONSABLE DE LA EVASIÓN FISCAL⁵⁵

La punición por la violación a la ley debe siempre hacerse efectiva en la persona o en el patrimonio del responsable de la infracción, por lo que es indispensable determinar quién es este sujeto.

El artículo 71 del Código Fiscal de la Federación (CFF) indica: "Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos".

⁵⁴ Rodríguez, Gregorio. Derecho comparado. s/f.
<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673/4485#N4>.

⁵⁵ Rodríguez, Gregorio. Op. Cit.

Frecuentemente, en la infracción consistente en la omisión del pago de una contribución intervienen, además de quien se beneficia directamente por la misma, otras personas quienes de acuerdo con la ley son también responsables de la comisión de este ilícito.

El artículo 26 del mismo código menciona diversos responsables solidarios, como los retenedores y recaudadores de impuestos, los liquidadores, los síndicos de juicios concursales, administradores de negociaciones, representantes de sujetos pasivos, socios de empresas, legatarios, donatarios y sociedades escindidas.

Si todos estos entes son responsables del pago de contribuciones, en caso de omisión, serán igualmente culpables de la evasión del impuesto y habrán de sufrir la pena relativa.

Hay que recordar que la evasión no sólo se da por la omisión del pago de una contribución, sino también cuando, para no hacer el pago total o parcial de la misma, se realizan deducciones no autorizadas o acreditamientos contra impuestos.

La evasión fiscal a veces se presenta como infracción y a veces como delito, por lo cual, se pueden aplicar a la misma como pena, la multa o la privación de la libertad.

Generalmente, el evasor fiscal lo es habitual, pues se trata de un sujeto pasivo también habitual.

Este tipo de sujetos tiene planeada su defraudación, y así organizan sus negocios o su empresa, de modo que, aunque la evasión no la realicen en el presente, su administración está de tal manera concebida que al final de su ejercicio resulta sencillo omitir el pago del impuesto

Se trata de una conducta que encaja en el concepto de delito continuado.

Dice el artículo 99: "Para los efectos de este Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad".

De acuerdo con el mismo artículo, la continuidad del delito se considera agravante, por lo que "la pena podrá aumentarse hasta por la mitad más de la que resulte aplicable".

Aunque de manera errónea, a esta forma de preparar la evasión se le suele llamar "planeación fiscal".

Seguramente que preceden a esta evasión varias infracciones como las relacionadas con la contabilidad, y casi todas las que contempla el código fiscal en el capítulo I del título IV.

Estas infracciones las castigará el fisco con la multa respectiva, sin perjuicio de que se aplique por la autoridad judicial la pena que amerita el delito de defraudación representado por la evasión. (artículo 70, CFF). Conviene aclarar que el artículo 75 del código fiscal establece en la fracción V que "cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa es mayor".

¿Cómo se produce la elusión? Evitando la ubicación precisa de la conducta del posible sujeto pasivo de la contribución en el hecho generador. Lo anterior se logra mediante la sustitución de una figura jurídica que tipifique la ley como gravable por otra que no encaje en el tipo identificado por la norma fiscal.

La elusión no implica infracción ni delito, y su utilización depende de la pericia del contribuyente en potencia. Si se analizan las derogaciones y especialmente las modificaciones a las leyes fiscales, se observará que frecuentemente han tenido como propósito cerrar los caminos de la elusión.

De acuerdo con el artículo 31 constitucional, los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residamos; así, es definitivo: la residencia, para nosotros, constituye criterio para determinar nuestra obligación de pagar contribuciones a México.

El artículo 9o. del código fiscal, en complemento de lo dicho por el 31 constitucional, nos indica que se consideran residentes en territorio nacional las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en el mismo, salvo que en el año de calendario hayan permanecido en otro país más de 183 días naturales consecutivos, o no, y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país, así como los funcionarios o trabajadores del Estado, aun cuando en cumplimiento de sus funciones radiquen en el extranjero; también se consideran residentes en este territorio las personas morales que se hayan constituido de acuerdo con las leyes mexicanas.

3.4 EFECTOS DE LA RECAUDACIÓN DE EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

Uno de los estudios precedentes realizados por parte del Servicio de Administración Tributaria previo a la reforma del ejercicio fiscal 2014, fue el estudio llevado a cabo a través de la Universidad Panamericana, que se centro en el Estudio de las Conductas en el cumplimiento y evasión de las obligaciones fiscales.

Este estudio nos arroja la siguiente información que sirvió de base para determinar la necesidad de integrar dentro de la Reforma del 2014 la sanción inmediata con la cancelación de sellos digitales como medida coercitiva para dar ejemplos firmes,

claros y concretos de la 0 tolerancia de la Autoridad Fiscal por el incumplimiento de obligaciones⁵⁶:

- 1) Los principales resultados se muestran en primera instancia entre la población en general y, posteriormente, se construye un modelo únicamente para la población trabajadora. Los resultados se presentan en el capítulo 6 donde se destaca la relación estrecha de la tendencia a evadir con la aceptación a otras actividades ilegales; de la misma manera existe una relación fuerte con la justificación para no pagar impuestos.
- 2) Se encontró, al igual que en estudios internacionales, una relación inversa entre la tendencia a evadir y los ingresos, es decir que a mayor nivel de ingresos existe una menor tendencia a evadir.
- 3) El sentimiento de no recibir beneficios a cambio del pago de los impuestos tiene un efecto sobre la tendencia a evadir.
- 4) Se encontró un nivel de evasión ligeramente más alta entre los hombre que entre las mujeres.
- 5) De las conclusiones del estudio se desprende que las conductas hacia el cumplimiento y evasión de obligaciones fiscales dependen de factores individuales de la población, así como del entorno y de las características de los sistemas tributarios. El caso de México no es una excepción a los hallazgos encontrados en diversos estudios en el mundo.
- 6) Por otra parte, la tarea de incidir sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales cruza por múltiples sectores, órdenes y poderes de gobierno, por la percepción sobre los gobernantes y el desempeño del gobierno en general en sus diversas funciones.

Otro de los apartados interesantes que arrojo el estudio fue que *“Entre mejor se pueda conocer el comportamiento de los contribuyentes las autoridades fiscales pueden formular políticas para disminuir la evasión. Ya se han identificado un grupo*

⁵⁶ Pérez, Gabriel. Universidad Panamericana. ESTUDIO DE LAS CONDUCTAS EN EL CUMPLIMIENTO Y EVASIÓN DE LAS OBLIGACIONES FISCALES. 2013. p. 6.

de factores que se asocian con el cumplimiento de los contribuyentes. De particular interés resulta que la ética o normas personales tienen incidencia en la decisión de las personas para pagar sus impuestos correctamente, además que la disuasión es un factor que puede usarse cuando la obligación y la presión social fallan. La obligación moral y los sentimientos de culpa y vergüenza han tomado importancia como factores explicativos de la conducta de los contribuyentes, esto se ve en la literatura entre los predictores más consistentes (Braithwaite, 2009).

De esta forma se pueden agrupar los factores que determinan la decisión del contribuyente entre evadir o cumplir con el pago correcto de los impuestos. Esto son: disuasión, normas, oportunidad, legitimidad y factores económicos.”

El concepto que más llama la atención es la Disuasión que el estudio define como *“La disuasión se basa en el concepto de que el riesgo de ser detectados y castigados puede disminuir la evasión. Este concepto también incluye la idea de que si se castiga a un evasor esto desalienta evasiones fiscales futuras. Un concepto de la economía del comportamiento es la ‘perdida de aversión, esto es que las personas tienden a ponderar más a las pérdidas potenciales que a las ganancias. Las personas tienden a responder de manera diferente al riesgo dependiendo si se trata de una ganancia o una pérdida, donde una pérdida potencial tiene por mucho un mayor efecto de motivación.*

La relación entre la disuasión y la evasión es compleja, por una parte, puede reforzar la moral de la persona que lo hace cumplir. Y, por otra parte, puede crear resistencia del contribuyente al sentirse oprimido (Braithwaite, 2009). Esto va de acuerdo con lo que algunos estudios han encontrado en que las tasas de multas no tienen un efecto lineal positivo sobre la evasión.”⁵⁷

⁵⁷ Pérez, Gabriel. Universidad Panamericana. ESTUDIO DE LAS CONDUCTAS EN EL CUMPLIMIENTO Y EVASIÓN DE LAS OBLIGACIONES FISCALES. 2013. p. 12

Los datos anteriores en lo que respecta al ejercicio 2013, actualmente y de acuerdo a la información aportada por el Servicio de Administración Tributaria en sus informes Tributarios y de Gestión para el ejercicio 2020 se tuvo que:

- Primer Semestre: Se recuperaron 144.5 pesos por cada peso invertido en fiscalización, como resultado del del combate a la evasión y elusión fiscal.⁵⁸
- Tercer Trimestre: Se recuperaron 153.8 pesos por cada peso invertido en fiscalización, como resultado del del combate a la evasión y elusión fiscal.⁵⁹
- Cuarto Trimestre: Se recuperaron 123.4 pesos por cada peso invertido en fiscalización, como resultado del del combate a la evasión y elusión fiscal.⁶⁰

Las cifras anunciadas por el SAT parecen estar dando resultados para ellos sin embargo, el costo de hacerlo también puede representar una afectación, ya que la restricción o cancelación de los Sellos Digitales trae consigo la caída en la recaudación de Impuestos.

3.5 RESTRICCIÓN DE SELLOS DIGITALES Y EVASIÓN FISCAL

La restricción temporal de sellos digitales entra en funciones a partir del ejercicio fiscal 2020, cuya finalidad a grandes rasgos era la de otorgar certidumbre y oportunidad en el ejercicio del derecho de audiencia al contribuyente, para que esté expresara lo que a su derecho convenga, previo a la acción definitiva de la autoridad fiscal de la cancelación de los sellos digitales.

⁵⁸ Servicio de Administración Tributaria. Informe Tributario y de Gestión. Primer Semestre. http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/ITG%201er%20semestre%202020.pdf

⁵⁹ Servicio de Administración Tributaria. Informe Tributario y de Gestión. Primer Semestre. http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/ITG_2020_3T.pdf

⁶⁰ Servicio de Administración Tributaria. Informe Tributario y de Gestión. Primer Semestre. http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/ITG_2020_4T.pdf

Ahora bien, en el subcapítulo 3.2 abordamos lo que implican las infracciones en materia fiscal, sus sanciones y el proceso que debe seguirse para aplicar dichas sanciones, mientras que en el subcapítulo 3.3 realizamos el estudio de lo que implica la evasión, elusión y sus efectos en la recaudación, por tanto, en este apartado del capítulo 3, analizaremos desde el origen la medida de restricción de sellos digitales, para determinar la relación con la evasión fiscal, y en su caso, poder realizar el análisis en relación a sí lo dispuesto en el artículo 17-H bis representa una medida recaudatoria, una sanción impuesta a una infracción a las disposiciones fiscales o a un delito por concepto de defraudación fiscal, y de comprobarse alguno de los supuestos anteriores, si se sigue el debido proceso para su ejecución por parte de la autoridad fiscal.

Vamos a partir de la creación de los Certificados de Sellos Digitales, partiendo de la Reforma Fiscal al Código Fiscal de la Federación el 05 de enero de 2004, donde se adicionaba dentro del capítulo de Disposiciones Generales, el apartado de “De los Medios Electrónicos”, el cual contemplaba la figura de: documento digital, sello digital, Firma Electrónica Avanzada (e.firma) y Certificado de Sello Digital (CSD) esto es, se incorporaron nuevas tecnologías electrónicas adoptadas en todo el mundo, con la finalidad de:

- Contar con una mejor administración tributaria
- Agilizar las comunicaciones
- Tener un ahorro de recursos económicos, materiales y de tiempo
- Establecer mecanismos que den seguridad jurídica en la presentación de trámites

Asimismo, mediante esta reforma se facultó al SAT para establecer, en conjunto con el Banco de México, cuáles serían los requerimientos para el control de los certificados, teniéndose al SAT autorizado para actuar como agencia registradora y certificadora.

Sin embargo, conforme fue avanzando el tiempo, el Servicio de Administración Tributaria detectó que los Contribuyentes caían en conductas infractoras, y al verse superado en capacidad técnica, humana y legal para atender todos los casos, decide realizar la propuesta de *INICIATIVA con proyecto 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.* donde se presentaría la propuesta de modificación del Artículo 17-H, mediante la creación dentro de dicho artículo de la fracción X bajo la motivación de crear “*MEDIDAS CONTRA CONTRIBUYENTES DEFRAUDADORES*” considerando lo siguiente:

“No obstante que se ha logrado un avance considerable en el control sobre la expedición de comprobantes fiscales, mediante el proceso de certificación, y sobre las operaciones realizadas por los contribuyentes, un gran número de éstos continúa realizando conductas contrarias a los objetivos de la administración tributaria, que afectan a toda la colectividad, entre ellas:

Al ser objeto del ejercicio de facultades de comprobación, desaparecen o bien no ponen a disposición de la autoridad fiscal su contabilidad.

En diversas ocasiones utilizan los comprobantes fiscales digitales para amparar probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

Omiten en un mismo ejercicio fiscal, estando obligados a ello, la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas.

Desaparecen del domicilio durante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

Ante ello y tomando en cuenta que es requisito indispensable que los contribuyentes cuenten con un certificado de sello digital vigente, cuyo uso adecuado debe ser

verificado por la autoridad fiscal, se considera necesario proponer la inclusión de medidas de control en este instrumento.

En ese sentido, se propone la modificación del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, con el fin de dejar sin efectos los certificados de sellos o firmas digitales, y de esa forma evitar la emisión de comprobantes fiscales, por parte de los contribuyentes que hayan incurrido en alguna de las conductas señaladas.

Asimismo, considerando la necesidad de los contribuyentes de seguir realizando sus actividades económicas y, por ende, contar con el certificado de sello o firma digital, se propone un procedimiento sumamente ágil, en el cual el contribuyente realizará la aclaración correspondiente ante la autoridad fiscal en la que demuestre que dejó de encontrarse en los supuestos por los que fue sancionado, e inmediatamente se le generará un nuevo certificado para que esté en posibilidad de continuar con la emisión de comprobantes fiscales, lo que prácticamente significa restablecer su situación.”

Como podemos observar, la exposición de los motivos para la adición de esta fracción X parte de considerar a quienes realicen las 4 actividades o conductas en listadas como CONTRIBUYENTES DEFRAUDADORES, es decir, contribuyentes cuyas acciones son consideradas como delitos, sin embargo y revisando el Código Fiscal de la Federación tanto para el ejercicio fiscal 2013 y 2014, en su Título Cuarto, Capítulo I de las Infracciones del Código Fiscal de la Federación consideran primero a estas conductas como sigue:

Al ser objeto del ejercicio de facultades de comprobación, desaparecen o bien no ponen a disposición de la autoridad fiscal su contabilidad. Esta conducta la podemos encontrar como infracción dentro del artículo 81 Fracción VI. No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el Reglamento de este Código, salvo cuando la presentación se efectúe en forma espontánea.

Y del artículo 85 Fracción I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; ni proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.

En diversas ocasiones utilizan los comprobantes fiscales digitales para amparar probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas. Está conducta la podemos encontrar como infracción dentro del artículo 83 Fracción VII. No expedir, no entregar o no enviar los comprobantes fiscales de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en este Código, su Reglamento o en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Omiten en un mismo ejercicio fiscal, estando obligados a ello, la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas. Está conducta la podemos encontrar como infracción dentro del artículo 89 Fracción I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

Desaparecen del domicilio durante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución. Está conducta la podemos encontrar como infracción dentro del artículo 79 Fracción VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al Artículo 10.

Y en el artículo 81 Fracción VI. No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el Reglamento de este Código, salvo cuando la presentación se efectúe en forma espontánea.

Adicional a lo anterior es importante considerar lo mencionado en el Título Cuarto, Capítulo I y Capítulo II, en sus artículos 70 que dice: “La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.” y el artículo 92 que establece: “Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.

Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

...”

De los artículos señalados en los párrafos que anteceden, permiten observar que para que un delito fiscal pueda ser considerado como tal de estar considerando en alguno de los supuestos establecidos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, así mismo debe de realizarse la presentación de la SHCP de cualquiera de las acciones de las fracción I al III, del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, y por último se debe de esperar a que la autoridad judicial competente

determine en efecto la acción penal, misma que será determinada posterior al proceso respectivo donde se demuestre la conducta delictiva por parte del Contribuyente, mientras esto no suceda, la competencia de la Autoridad Fiscal en caso de infracciones está perfectamente delimitada en el Capítulo I del Título IV del citado Código, y en caso de ser un delito de defraudación fiscal, se sujetara a lo dispuesto al capítulo II.

Sin embargo, y aun cuando se demuestra que ya existe un proceso administrativo sancionador tanto para las infracciones como para los delitos fiscales, y bajo el argumento de agilizar la fiscalización de parte de la autoridad fiscal, y a pesar de que se evidencia la clara generación de incertidumbre jurídica de los Contribuyentes, así como la afectación económica de los mismos, la autoridad fiscal siguió aplicando esta disposición fiscal bajo su propia discrecionalidad, lo que trajo como efecto, que al momento de querer incrementar las facultades discrecionales de la autoridad fiscal, y las causales para la cancelación de sellos digitales en la reforma fiscal para el ejercicio 2020, la cámara de origen, para el caso particular de las disposiciones fiscales, la cámara de diputados, tuviese que considerar dentro del Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de 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, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y del Código Fiscal de la Federación, publicado en la Gaceta Parlamentaria en su Número 5389-IV del día miércoles 16 de octubre del 2019, que se crea el artículo 17-H Bis bajo la siguiente exposición de motivos:

“...

No obstante, lo anterior, se estima que, tratándose de certificados de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, es necesario evitar su cancelación ponga en riesgo la existencia de las empresas, ya que implica detener la actividad con sus clientes, máxime que conforme a la propuesta el plazo para hacer aclaraciones se puede extender hasta más de 45 días hábiles.

Por lo anterior, se estima necesario que, sin demerito de que la autoridad pueda revisar la situación del contribuyente cuando identifique algunas de las causales para su cancelación, cuando el contribuyente se presente ante el SAT mediante una aclaración para subsanar las irregularidades detectadas o desvirtuar las causas que motivaron la restricción en el uso del certificado de sello digital, la autoridad tenga la obligación de restablecer su uso sin mayor trámite a más tardar al día siguiente con el cual podrá operar el contribuyente durante el desahogo del procedimiento, hasta en tanto la autoridad emita la resolución correspondiente.

Atento a lo expuesto, se propone establecer en un nuevo artículo 17-H Bis el tratamiento específico para la restricción temporal de los certificados de sello digital y reformar la fracción X del artículo 17-H para establecer como causal para dejar sin efectos el certificado de sello digital cuando no se hayan subsanado las irregularidades detectadas o desvirtuado las causas que motivaron la restricción temporal del mencionado certificado durante el procedimiento establecido para ello...

Así mismo, dentro del Senado de la República, en el dictamen correspondiente a la minuta de proyecto de 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, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación para el ejercicio fiscal de 2020, y a propuesta de la Senadora Gina Andrea Cruz Blackledge, cuya exposición de motivos menciona:

“El artículo 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación propuesto en este Dictamen, cambia el periodo de respuesta para las aclaraciones sobre los motivos por los que la autoridad dejó sin efectos los certificados, ya que no se considera que la autoridad cuenta con un periodo de 3 días hábiles para resolver las aclaraciones que realicen los contribuyentes con respecto a su bloqueo de certificados y con el artículo 17-H Bis, la autoridad fiscal resolverá las aclaraciones en 10 días hábiles siguientes al día en que se ingresó la solicitud de desbloqueo.

Asimismo, con la redacción del artículo 17-H Bis, para una solicitud de información, el contribuyente cuenta con 5 días hábiles para contestar y una vez que se contesta la solicitud de información adicional la autoridad resolverá en 10 día hábiles, contados a partir de que se conteste la solicitud de información adicional.

Es de suponerse que la autoridad fiscal considera y sustenta los motivos por los cuales bloqueó un CSD y ésta, debe invertir mayor tiempo de análisis toda vez que es necesario realizar gestiones que llevan en ocasiones mayor tiempo como las verificaciones de domicilio.

Si bien es cierto que en tanto no exista resolución por parte de la Autoridad Fiscal en relación a la aclaración presentada por el contribuyente, se permitirá el uso del Certificado, este periodo contaría a partir de que la autoridad tiene 10 días para responder, pero el tiempo previo a que se resuelva la aclaración, así como el tiempo posterior en caso de que la resolución no cumpla con lo que la Autoridad Fiscal estime necesario ya trae consigo una afectación de impacto inmediato en la operación de la Persona Física o Moral, siendo una medida más que precautoria para evitar comisión de conductas infractoras o delictivas, una medida confiscatoria que daña directamente el patrimonio de los mencionados, toda vez que el certificado digital es un documento que se necesitó para poder realizar la debida gestión de cobras en muchos de los negocios actuales, y aún cuando se mencione que las obligaciones fiscales no limitan la realización legal de las actividades legales en materia civil, laboral o mercantil, lo cierto es que gracias al esquema fiscalizador que tenemos, las materias laborales, mercantiles y civiles son sujetas a las medidas fiscales para poder ejercerse y nadie quiere hacer negocios con una persona que no pueda llevar a cabo la emisión de comprobantes fiscales por las afectaciones fiscales que implican para efectos de deducibilidad.

Por lo que acuso a esta Soberanía a proponer un segundo párrafo al artículo 17-H Bis, para que en los supuestos de las causales consideradas en las fracciones I a X, se notifique al contribuyente cuando se incurra en alguna de las infracciones de este

artículo para que, en un periodo de diez días contados a partir de su notificación, presente la información necesaria para dar a conocer que regularizo su situación fiscal, en caso de no resolver su situación fiscal o no atender la notificación, la autoridad procederá a dejar sin efecto sus certificados.

Así mismo propone que del mismo artículo 17-H Bis se modifiquen los plazos de diez días considerados en los párrafos segundo, quinto y sexto propuestos a cinco días, ya que este periodo dará una facilidad de resolución de aclaraciones por parte de la autoridad en beneficio de los contribuyentes.”

Después de la exposición de motivos de ambas cámaras se procedió a la adición del artículo 17-H Bis, dejando expreso en ambas cámaras la necesidad de establecer medidas que garantizarán la certidumbre de seguridad jurídica y sobre todo que no afectarán los intereses económicos de la empresa para evitar afectarles en su operatividad.

Y fue así como se concretó la reforma fiscal de 2020, y la implicación de la restricción temporal de sellos digital, aun cuando quedo comprobado, que se trata de conductas infractoras, y no conductas delictivas de defraudación fiscal.

CAPITULO III

DERECHOS FUNDAMENTALES Y CANCELACIÓN DE SELLOS DIGITALES

Para finalizar con el estudio de la presente investigación, concluiremos con estudiar el marco de los procedimientos establecidos y vigentes por parte de la autoridad fiscal del artículo 17-H Bis, así mismo comentar los medios de defensa que tiene el contribuyente, opinar de la Jurisprudencia relacionada a la Cancelación de Sellos Digitales y finalizar con la propuesta de modificación de Ley.

4.1 PROCEDIMIENTO SAT

Procedimiento de aclaración ante restricción temporal del CSD, de conformidad con el artículo 17-H Bis, segundo párrafo del CFF.

Conforme regla 2.2.15 y ficha de trámite 296/CFF Anexo 1-A de la RMF 2021.

La autoridad fiscal deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento en un plazo máximo de diez días, contado a partir del día siguiente a aquél en que se aplica la solicitud correspondiente.

La autoridad fiscal podrá requerir al contribuyente mediante oficio que se notificará y solicitará dentro de los cinco días siguientes a aquél en que el contribuyente haya presentado su solicitud de aclaración, los datos, información o documentación adicional que considere necesarios, otorgándole un plazo máximo de cinco días para su presentación, contados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento. De igual forma podrá pedir una prórroga de 5 días más para por única ocasión para aportar la documentación requerida por la autoridad.

Transcurrido el plazo para aportar los datos, información o documentación requerida y, en su caso, el de la prórroga, sin que el contribuyente conteste el requerimiento, se tendrá por no presentada su solicitud.

Cuando derivado de la valoración realizada por la autoridad fiscal respecto de la solicitud de aclaración del contribuyente, se determine que éste no subsanó las irregularidades detectadas, o bien, no desvirtuó las causas que motivaron la restricción provisional del certificado de sello digital, la autoridad emitirá resolución para dejar sin efectos el certificado de sello digital.

4.2 PROCESO PARA DEFENSA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

La restricción temporal de Sellos Digitales, aún cuando la autoridad fiscal determina una temporalidad para su realización genera afectaciones inmediatas al contribuyente, y en caso de no ser resuelto el tema con la aclaración que dice la autoridad fiscal que el contribuyente puede presentar, y considerando la actual contingencia sanitaria que ha dejado a la vista el deficiente aparato gubernamental y su efectividad para la atención del contribuyente, se está en evidencia de la necesidad de medidas inmediatas que aseguren el respeto de los derechos humanos del Contribuyente.

Como recordaremos el numeral 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación, enuncia las causales de restricción temporal a los sellos digitales. Dicha restricción impedirá a las empresas sancionadas la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI). Entre las principales causas de restricción temporal de sellos digitales, se encuentran⁶¹:

- a) OMISIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES: No presentar la declaración anual o 2 o más declaraciones mensuales, encontrándose obligado a ello.
- b) CONTRIBUYENTES NO LOCALIZADOS. El contribuyente no sea localizado en el domicilio que tiene registrado ante el Registro Federal de Contribuyentes, durante el inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE).
- c) CONTRIBUYENTES NO LOCALIZADOS. El contribuyente no sea localizado en el domicilio que tiene registrado ante el Registro Federal de Contribuyentes, durante el ejercicio de facultades de comprobación.

⁶¹ Asesores st Stratego. Recomendaciones para evitar la Cancelación de Sellos Digitales. 2021. <https://www.asesores-stratego.com/publicaciones/recomendaciones-para-evitar-la-cancelacion-de-sellos-digitales/>

- d) EFOS: Se detecta que el contribuyente se ubica en alguno de los supuestos anteriores por el numeral 69-B del Código Fiscal de la Federación, por ser empresa que facturan operaciones Simuladas.
- e) EDOS: Se detecta que el contribuyente se ubica en alguno de los supuestos anteriores por el numeral 69-B del Código Fiscal de la Federación, por ser empresas que deducen operaciones simuladas.
- f) DOMICILIO FISCAL NO APTO, derivado de la verificación de domicilio, se determina que el domicilio que tiene registrado el contribuyente ante el RFC no cumple con las características previstas por el número 10 del citado código.
- g) DISCREPANCIA ENTRE INGRESOS Y RETENCIONES: Se detecte que los ingresos declarados, así como el impuesto retenido por el contribuyente, manifestados en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, no concuerden con los señalados en los comprobantes fiscales digitales por Internet, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder a las que tengan acceso.
- h) MEDIOS DE CONTACTO DEL BUZÓN INCORRECTOS: Se detecta que por causas imputables a los contribuyentes, los medios de contacto establecidos por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, registrados para el uso del buzón tributario, no son correctos o auténticos.
- i) INFRACCIONES: RFC PAGO IMPUESTOS Y PRESENTAR DECLS CONTABILIDAD, se detecta la comisión de alguna de las infracciones previstas en los numerales 79, 81 y 83 del Código Fiscal de la Federación.

Los procedimientos que puede interponer el contribuyente con la finalidad de recuperar el uso de sus sellos digitales los podemos clasificar en 2:

1) “Aclaración para subsanar las irregularidades detectadas o desvirtuar la causa que motivó que se le haya restringido temporalmente el uso del certificado de sello digital para la expedición del CFDI en términos del artículo 17-H Bis del CFF”

En caso de que la autoridad aplique una restricción temporal, los contribuyentes podrán presentar la solicitud de aclaración a través del procedimiento que el SAT determine para subsanar las irregularidades detectadas o bien, para desvirtuar las causas que motivaron la aplicación de tal medida, en el cual podrá aportar las pruebas que a su derecho convenga, a fin de que, al día siguiente al de la solicitud se restablezca el uso de dicho certificado.

Los contribuyentes a quienes se les haya restringido temporalmente el uso del CSD para la expedición de CFDI podrán presentar la solicitud de acreditación conforme a la ficha de trámite 296 / CFF⁶².

2) Juicio de amparo indirecto⁶³ como un medio jurisdiccional de control constitucional por el que una persona acude ante un órgano judicial para reclamar un acto de un órgano del Estado o una ley, cuando siente que vulneran sus derechos fundamentales, en este caso, como contribuyente. El Amparo Indirecto procede contra:

- Leyes federales, tratados internacionales, constituciones de las entidades federativas, reglamentos, decretos o acuerdos; actos u omisiones de autoridades distintas de los tribunales judiciales,

⁶² SHCP. Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2021. Ficha de Trámite 296/CFF. Texto Vigente.

⁶³ PRODECON. Lo que todo contribuyente debe saber. 2. Juicio de Amparo. 2021. p.15. https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/defensa-del-contribuyente/files/downloads/todo_loq_contribuyente_julio27%5B4%5D.pdf.

administrativas o del trabajo; actos, omisiones o resoluciones provenientes de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio (cuando la resolución sea definitiva o los actos sean de imposible reparación).

- Actos de tribunales realizados fuera de juicio o después de concluido.
- Actos de imposible reparación dentro de juicio.
- Actos dentro o fuera de juicio que afecten a personas extrañas.

En relación con el tema llevado a Juicio de Amparo Indirecto solo hay que tener en consideración los siguientes criterios:

“No vulnera lo dispuesto por el artículo 22 constitucional, ya que no contempla una sanción ni una pena inusitada ni trascendente; el legislador pretende proteger el interés público y social (Jurisprudencia 2ª/J123/2017)”⁶⁴

“No agrede el principio de legalidad y debida defensa al prever un procedimiento de aclaración que, una vez ejercido por el contribuyente, puede habilitar nuevamente el certificado, dependiendo así de este la temporalidad de la cancelación (Jurisprudencia 2ª/J79/2017)”⁶⁵

El artículo 17-H del referido ordenamiento contempla como medio de defensa contra el oficio de cancelación del certificado digital, el presentar una aclaración, la cual en

⁶⁴ Segunda Sala. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanaria Judicial de la Federación. CERTIFICADOS EMITIDOS POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER LOS SUPUESTOS EN QUE AQUÉLLOS QUEDARÁN SIN EFECTOS, NO ES CONTRARIO AL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL, AL NO ESTABLECER UNA SANCIÓN. Tesis 2a./J. 123/2017 (10a.). <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/Reportes/ReporteDE.aspx?idius=2014972&Tipo=1>.

⁶⁵ Plenos de Circuito. SCJN. Semanario Judicial de la Federación. Jurisprudencia. Tesis: PC.III.A. J/38 A (10a.). <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/DetalleGeneralv2.aspx?Clase=DetalleTesisBL&ID=2016434&Clase=VotosDetalleBL>

términos del propio código tributario no es un recurso administrativo (art. 33-A). Del razonamiento anterior se abrió la posibilidad de interponer el juicio de nulidad en contra del oficio citado, al considerarse que se está ante un acto definitivo, pues la cancelación de los sellos digitales pone fin al procedimiento al tratarse de la última voluntad de la autoridad, sin que esa determinación pueda desvirtuarse posteriormente, pues el procedimiento previsto en el artículo 17-H es de carácter optativo; máxime que este solo sirve para subsanar irregularidades y no así para analizar la legalidad de lo estimado por la autoridad.

Respecto a la procedencia del juicio de nulidad en contra del oficio se emitió la tesis I.3o.A.33 A (10a.), de título y subtítulo: "JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. PROCEDE CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE DEJA SIN EFECTOS EL CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL (CSD) PARA LA GENERACIÓN DE COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (CFDI), AL CONSTITUIR UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA.", aprobada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 42, Tomo III, mayo de 2017, p. 1996, la cual fue objeto de una contradicción de tesis con el criterio sustentado por el Sexto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, con residencia en Morelia, Michoacán, al resolver el amparo directo 514/2017.

La Segunda Sala de la SCJN resolvió dicha contradicción y emitió la jurisprudencia 2a./J. 2/2018⁶⁶ (10a.) bajo el rubro: SELLO DIGITAL. EL OFICIO EMITIDO CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 17-H DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, A TRAVÉS DEL CUAL LA AUTORIDAD DEJA SIN EFECTOS EL CERTIFICADO CORRESPONDIENTE, NO CONSTITUYE UN ACTO DEFINITIVO

⁶⁶ Segunda Sala. SCJN. SELLO DIGITAL. EL OFICIO EMITIDO CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 17-H DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, A TRAVÉS DEL CUAL LA AUTORIDAD DEJA SIN EFECTOS EL CERTIFICADO CORRESPONDIENTE, NO CONSTITUYE UN ACTO DEFINITIVO PARA EFECTOS DEL JUICIO DE NULIDAD. Tesis: 2a./J. 2/2018. Registro: 2016355.

PARA EFECTOS DEL JUICIO DE NULIDAD, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tesis de Jurisprudencia, Registro: 2016355, marzo de 2018.

En el criterio de la jurisprudencia mencionada, el oficio de cancelación “es un acto intra procedimental y, por tanto, no es susceptible de impugnación en forma autónoma mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, pues para acudir a esa instancia es necesario que previamente se haya sustanciado y resuelto el procedimiento establecido en el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, y que esa resolución final sea impugnada en dicho medio de control de la legalidad de los actos administrativos, pues ese acto es el que se estima definitivo, al tratarse de la última resolución dictada en el procedimiento correspondiente.”

Así mismo En el que sostuvo que el artículo 17-H Bis del CFF, otorga a la autoridad fiscal una facultad reglada para iniciar el procedimiento de restricción temporal del CSD cuando el contribuyente se encuentra en alguna de las hipótesis ahí señaladas, lo que implica que previo a dejar sin efectos el citado certificado conforme al artículo 17-H, fracción X del citado ordenamiento legal, la autoridad deberá agotar el procedimiento de restricción temporal, analizando la aclaración que presente el contribuyente en la que aporte los elementos probatorios necesarios para subsanar o desvirtuar las irregularidades detectadas, garantizándose así los principios de legalidad y seguridad jurídica.

12/2020/CTN/CS-SASEN (APROBADO 3RA. SESIÓN ORDINARIA 26/03/2020)⁶⁷

CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL. FACULTAD REGLADA DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA “DEJARLO SIN EFECTOS” Y PARA “RESTRINGIRLO

⁶⁷ PROCEDON. CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL. FACULTAD REGLADA DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA “DEJARLO SIN EFECTOS” Y PARA “RESTRINGIRLO TEMPORALMENTE”. 12/2020/CTN/CS-SASEN. 2020. https://www.prodecon.gob.mx/buscador_c/buscarcrit/893.

TEMPORALMENTE”. Conforme al artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación (CFF), las autoridades fiscales están facultadas para dejar sin efectos el Certificado de Sello Digital (CSD) necesario para expedir comprobantes fiscales, siempre que se actualice alguna de las hipótesis establecidas para tal efecto en el citado numeral, entre ellas, la prevista en la fracción X, que se materializa cuando se agote el procedimiento previsto en el artículo 17-H Bis del propio CFF. En ese sentido, el referido artículo 17-H Bis del CFF prevé un procedimiento reglado bajo el cual la autoridad “podrá” restringir temporalmente, por diversas causas, el CSD de un contribuyente y éste a su vez estará en posibilidad de presentar una solicitud de aclaración, a través de la cual aporte los elementos probatorios necesarios para subsanar o aclarar su situación fiscal y sólo en el caso de que el contribuyente no logre uno u otro fin, la autoridad fiscal estará en posibilidad de dejar sin efectos de forma definitiva su CSD conforme a la fracción X del artículo 17-H del CFF. Bajo ese contexto legal, en opinión de PRODECON el término “podrá” a que hace mención el artículo 17-H Bis del CFF, no implica una facultad potestativa discrecional (optativa) para que la autoridad lleve a cabo la restricción temporal del CSD o lo deje sin efectos, por el contrario, cuando la autoridad fiscal inicie el procedimiento de restricción temporal del CSD que podría conducirla a dejarlo sin efectos de forma definitiva, debe cerciorarse de manera reglada que efectivamente el contribuyente se encuentra en alguna de las hipótesis contenidas en el citado artículo 17-H-Bis del CFF, ya que sólo de esa manera se tutelarían los principios de legalidad y certeza jurídica de los contribuyentes, así como el cumplimiento de las formalidades esenciales del procedimiento, consagradas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal.

Por tanto y en conclusión con lo anterior se concluye que contra el oficio de cancelación procede presentar la aclaración o interponer un amparo indirecto.

4.3 OPINIÓN DE JURISPRUDENCIA

Uno de los temas que motivo el presente trabajo sin duda fue la controversial jurisprudencia que se dio a conocer en la materia de cancelación de sellos digitales, que está directamente relacionado con el tema de tesis al ser el siguiente después de la restricción temporal de sellos digitales, y si en el caso de la cancelación definitiva la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que no hay violación a derechos sustantivos del contribuyente, con mayor razón para la restricción de los sellos digitales, ahora bien, es importante mencionar que no significa que ya no se pueda hacer nada, sino se trata de analizar los términos en los que fue emitida este criterio y resaltar los puntos necesarios y fundamentales al respecto que robustezcan el planteamiento de la tesis.

El Criterio Expresa:

“CERTIFICADO DE SELLOS DIGITALES. EL OFICIO EMITIDO CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 17-H DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, A TRAVÉS DEL CUAL LA AUTORIDAD FISCAL LO DEJA SIN EFECTOS, NO AFECTA DERECHOS SUSTANTIVOS Y, POR TANTO, NO SE ACTUALIZA UNA EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD PARA LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO.

Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes analizaron sentencias de los juicios de amparo en los que se reclamó el oficio a través del cual la autoridad fiscal dejó sin efectos el certificado de sellos digitales; en ambos casos, los Jueces sobreseyeron por estimar actualizada la causa de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el 107, fracción III, incisos a) y b), ambos de la Ley de Amparo, y mientras para un tribunal el sobreseimiento fue correcto por tratarse de un acto que no entraña la afectación material de derechos sustantivos y, por tanto, confirmó la sentencia recurrida, para el otro tribunal fue incorrecta la determinación adoptada por el Juez, pues el oficio reclamado afecta materialmente

los derechos a la libertad de comercio y profesión, así como el patrimonio del quejoso y, por ende, el juicio de amparo indirecto es procedente.

Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que el oficio por el cual la autoridad fiscal deja sin efectos el certificado de sellos digitales no afecta materialmente derechos sustantivos, como la libertad de comercio y profesión, ni tampoco el patrimonio del destinatario de ese acto y, por tanto, no se actualiza una excepción al principio de definitividad para la procedencia del juicio de amparo indirecto.

Justificación: Lo anterior es así, ya que no se trata de un acto privativo, sino de un acto de molestia temporal que puede desaparecer una vez seguido y sustanciado el procedimiento sumario previsto por el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, pues la resolución ahí emitida puede ordenar la expedición de un nuevo certificado en sustitución del invalidado, siendo así muy breve la duración de los efectos nocivos producidos por el acto reclamado, aunado a que el otorgamiento del certificado para el uso de los sellos digitales no es un derecho de carácter sustantivo, sino que se trata del cumplimiento de un requisito formal para poder realizar actividades, por lo que la inexistencia de tal certificado no entraña en ninguna forma una restricción a la libertad de trabajo o profesión, pues una vez aclarada la irregularidad detectada por la autoridad fiscal, podrá continuar con el ejercicio de la actividad económica que mejor le acomode, mientras que la aparente afectación a derechos patrimoniales únicamente puede entenderse como consecuencia de un menoscabo a la libertad de comercio respecto de la cual, se insiste, no se actualiza tal lesión jurídica.”⁶⁸

Respecto entonces al criterio jurisprudencial se puede establecer lo siguiente:

⁶⁸ Segunda Sala. SCJN. Semanario Judicial de la Federación. 2021. Tesis: 2a./J. 1/2021 (10a.). <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=29692&Clase=DetalleTesisEjecutorias#:~:text=EL%20OFICIO%20EMITIDO%20CON%20FUNDAMENTO,DEL%20JUICIO%20DE%20AMPARO%20INDIRECTO..>

1. Los derechos fundamentales o sustantivos que se violentan son:

- I. Derecho de audiencia y debido proceso legal: Es el derecho que tiene toda persona para ejercer su defensa y ser oída, con las debidas oportunidades y dentro de un plazo razonable, por la autoridad competente previo al reconocimiento o restricción de sus derechos y obligaciones.

El debido proceso debe contemplar las formalidades que garantizan una defensa adecuada, es decir:

- El aviso de inicio del procedimiento;
- La oportunidad de ofrecer las pruebas y alegar;
- Una resolución que resuelva las cuestiones debatidas, y
- La posibilidad de reclamar la resolución mediante un recurso eficaz.

En este sentido, el artículo 17-H Bis no establece en principio un aviso del inicio del procedimiento, sino una acción inmediata sobre el contribuyente y en la cual no media procedimiento previo, si bien es cierto que se brinda la posibilidad de presentar pruebas para aclarar la situación, es también cierto que el plazo para hacerlo se limita a 45 días hábiles de que se restringieron los sellos, lo que implica que la oportunidad del tiempo no es a beneficio del contribuyente sino de la Autoridad Fiscal por que no se da un aviso o notificación previa al contribuyente que le fueron restringidos los Sellos Digitales.

Y si bien, es posible emplear un medio de defensa contra la resolución emitida por el SAT, lo cierto es que el procedimiento previo representa una afectación de fondo.

- II. Seguridad Jurídica: La imposición de penas es exclusiva de la autoridad judicial. La autoridad administrativa sólo podrá aplicar sanciones por las

infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, que únicamente consistirán en **multa** o arresto hasta por 36 horas.

El principal problema con la medida de la restricción o cancelación de los Sellos Digitales es el hecho de que se convierte en una medida que priva de una propiedad del contribuyente sin que medie el juicio correspondiente, por lo tanto, va más allá de la sanción económica y realiza una afectación directa y se vuelve en una medida de confiscación, ya que si bien es cierto que el artículo 22 segundo párrafo de la Constitución Mexicana, establece que no se considera confiscación la aplicación de bienes de una persona para el pago de multas o impuestos, es también evidente que el artículo 17-H Bis no es el proceso para la generación o determinación de impuestos o multas que no haya pagado el Contribuyente, sino una medida que busca presionar al contribuyente a que realice una determinada acción.

- III. Principio de Legalidad: La autoridad debe cumplir las atribuciones que se determinan en la Constitución, los tratados internacionales o la ley, prohibiéndose que en el ejercicio de sus funciones sea arbitraria o abusiva contra las personas.

Las personas no pueden ser molestadas en sus bienes, posesiones, familia, integridad o derechos, sin que exista un mandamiento escrito emitido por autoridad competente y debidamente fundado y motivado.

Aun cuando es muy clara la relación del por que el Artículo 17-H Bis afecta este derecho, resaltaremos los puntos fundamentales:

- 1) El Artículo 14 y 16 de la Carta Magna, establecen que debe de existir un procedimiento en el que por lo menos la Autoridad cumpla con los requisitos mínimos para garantizar al Contribuyente la posibilidad de

conocer las causales por las cuales le están iniciando un procedimiento, en este sentido todo acto administrativo deberá cumplir por lo menos con lo dispuesto en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, situación que no se cumple.

- 2) Debe existir mandato por escrito, fundado y motivado, desde el momento en que el contribuyente no conoce que le será restringido su Sello Digital, sino es por la imposibilidad de usar el mismo, se comprueba que en efecto se violenta este Derecho.
- 3) Y por último y no menos importante, nadie puede ser molestado en sus bienes, posesiones, familia, integridad o derechos sin mandamiento escrito, este procedimiento no consta por escrito, es realizado de manera unilateral, y genera como primer punto afectación en la propiedad del contribuyente, al ser el Certificado de Sello Digital de su propiedad, segundo genera afectación en sus bienes y posesiones al poner en riesgo la operación económica que limita su actividad y por ende la capacidad de pago a proveedores o acreedores, adicionalmente se genera por efecto colateral el daño a la familia y las personas que de una manea directa o indirecta dependen de la actividad económica del Contribuyente.

Por tanto, existe la muestra de otro derecho violentado.

- IV. Libertad del trabajo, profesión, industria o comercio: Toda persona tiene derecho a dedicarse a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá limitarse por determinación de autoridad competente y dentro de los términos que marque la ley.

Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

Por último y parte de uno de los derechos sustantivos más afectados, pero que la presente jurisprudencia pasa por alto, el derecho a poder ejercer y tener ingresos, para la Autoridad Judicial en principio le parece “pequeña o plazo corto” la afectación que se realicen al contribuyente por la restricción temporal de sellos digitales, recordemos que los días hábiles no se cuentan igual que los naturales, y para efectos fiscales los primeros son los que aplican, pero en materia económica y dependiendo del giro puede que no existan días inhábiles, lo que implica que los contribuyentes pasan dos meses una semana en promedio sin poder realizar facturación, y considerando las complicaciones derivadas de la pandemia y la incapacidad de operación de la autoridad fiscal, este plazo llega a extenderse hasta 3 meses.

La Autoridad Judicial establece que es una medida procedimental y que no daña la propiedad o priva al contribuyente en el ejercicio de su actividad, sin embargo es el mismo Código Fiscal de la Federación en sus artículo 29 y 29-A los que disponen que existe la obligación de generar el comprobante fiscal digital por internet cuando se realicen actividades por las que se obtengan ingresos, así mismo en el caso de las personas físicas para poder considerar deducibles los pagos realizados a ellas, las erogaciones deben estar efectivamente pagadas, por lo que se limita su ingreso al no poder emitir facturas, y los clientes de estos contribuyentes no pagaran hasta que no se tenga la facturación, si la propia autoridad fiscal no hubiese dado como requisito de deducibilidad y como requisito de obligatoriedad por la obtención de ingresos la emisión de los CFDI, la Segunda Sala del Pleno tendría razón, pero es el caso contrario, sus exigencias han generado que la vida económica de las personas que pertenecen al sistema fiscal dependa de las medidas que tome la autoridad lo que resulta en el daño directo al patrimonio de contribuyente y a la discriminación del mismo para la realización de sus actividades por falta de Certificado de Sellos Digitales.

2. No se cumple el principio pro-persona: Este principio se refiere a que en caso de que un juez o autoridad tenga que elegir qué norma aplicar a un determinado caso, deberá elegir la que más favorezca a la persona, sin importar si se trata de la Constitución, un tratado internacional o una ley. Bajo esta lógica, el catálogo de derechos humanos ya no se encuentra limitado a lo prescrito en el texto constitucional, sino que también incluye a todos aquellos derechos que figuran en los tratados internacionales ratificados por el Estado mexicano.

Pero este principio no se cumple al decidir seleccionar una medida que representa en términos de facilidad y operación una mejor opción para la Autoridad Fiscal, y donde lamentablemente la Autoridad Jurisdiccional valida que se ponga por encima los objetivos de fiscalización de una Autoridad, sobre la necesidad de velar por un debido proceso para el contribuyente.

4.4 PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 H BIS

El artículo vigente para el ejercicio fiscal 2021 establece:

“Artículo 17-H Bis. Tratándose de certificados de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, previo a que se dejen sin efectos los referidos certificados, las autoridades fiscales podrán restringir temporalmente el uso de los mismos cuando:

...”

Se realiza la propuesta de modificación al artículo 17-H bis para que se establezca:

“Artículo 17-H Bis. Una vez agotado el Proceso Administrativo Sancionador en relación a la detección de conductas infractoras o delictivas en materia fiscal y de conformidad con el TITULO CUARTO De las Infracciones y Delitos Fiscales en lo relacionado al ejercicio de las funciones administrativas y aplicación de sanciones, y

el Contribuyente continuase sin rectificar, modificar su conducta infractora o delictiva en materia fiscal, y liquidase la sanción económica impuesta por la autoridad fiscal, como última medida precautoria hacia los contribuyentes mencionados, en materia de certificados de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, previo a que se dejen sin efectos los referidos certificados, las autoridades fiscales podrán restringir temporalmente el uso de los mismos cuando: ...”

La propuesta se plantea bajo los siguientes ejes:

- 1) Realización del Proceso Administrativo Sancionador de conformidad a lo dispuesto en el Título IV del Código Fiscal de la Federación, donde se le debe notificar al contribuyente sobre la infracción o delito en el que incurre, y por ende requerirle la información y en su caso imponer las sanciones que correspondieren.
- 2) La Restricción de los Sellos Temporales se realizará hasta que se agote en tiempo y formas el punto 1, de lo contrario no se procederá a afectar al Contribuyente.
- 3) Se establece que, al ser un procedimiento posterior a la aplicación del Proceso Administrativo Sancionador, más que una medida de sanción o castigo, el artículo 17-H Bis sería una medida precautoria, por lo que no se incurriría en la aplicación de una doble sanción.

La modificación propuesta atiende a garantizar el derecho de audiencia, seguridad y certidumbre jurídica, legalidad, libertado al ejercicio profesional, comercial, industrial y del trabajo y el derecho a la propiedad, permitiendo seguir los procedimientos ya establecidos y bajo las reglas del derecho mexicano, así mismo no dañando de forma directa ni indirecta al contribuyente hasta que no sean agotados todos los procedimientos previstos en la ley.

CONCLUSIÓN

La Restricción de los Sellos Digitales representa una violación contundente y comprobable a los derechos fundamentales del contribuyente, lo anterior lo podemos observar en la transgresión de los siguientes derechos:

Los anterior nos permite dar respuesta a las preguntas de investigación las cuales son:

¿El procedimiento de restricción de sellos digitales violenta derechos sustantivos?

En definitiva, como enlistamos en los primeros párrafos de esta conclusión, los derechos violentados son:

- 1) Derecho de audiencia y debido proceso legal.
- 2) Seguridad Jurídica
- 3) Principio de Legalidad
- 4) Derecho a la Propiedad
- 5) Derecho al Trabajo
- 6) Libertad del trabajo, profesión, industria o comercio.

¿Qué alternativas tiene el contribuyente para velar por la protección a sus derechos sustantivos?

De acuerdo a lo que tiene establecido en la normatividad fiscal vigente puede hacer lo siguiente:

- 1) Aclaración para subsanar las irregularidades detectadas o desvirtuar la causa que motivó que se le haya restringido temporalmente el uso del certificado de sello digital para la expedición del CFDI en términos del artículo 17-H Bis del CFF.
- 2) Juicio de Amparo Indirecto.

¿Qué aspectos deberían de considerarse en la jurisprudencia emitida el día 12 de marzo de 2021?

La Jurisprudencia que se comenta en la presente investigación está encaminada en justificar por parte de la Autoridad Judicial que la Autoridad Fiscal no violenta los derechos sustantivos del contribuyente con la cancelación de Sellos Digitales al considerar que se le brinda la oportunidad al contribuyente de aclarar su situación, considerando esto como la garantía de audiencia y por tanto al estar establecido un procedimiento de dicha aclaración ante la autoridad fiscal para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad fiscal a la restricción temporal del contribuyente, la Autoridad Judicial interpreta que si existe Seguridad Jurídica y Legalidad, así mismo argumentan que no se violentan los derechos libertad de trabajo, profesión, industria o comercio bajo el argumento de que no se trata de un acto privativo sino de molestia temporal, sin embargo reconocen que si se dan afectaciones al contribuyente, señalando para tal efecto que “así muy breve la duración de los efectos nocivos producidos por el acto reclamado, aunado a que el otorgamiento del certificado para el uso de los sellos digitales no es un derecho de carácter sustantivo, sino que se trata del cumplimiento de un requisito formal para poder realizar actividades, por lo que la insubsistencia de tal certificado no entraña en ninguna forma una restricción a la libertad de trabajo o profesión, pues una vez aclarada la irregularidad detectada por la autoridad fiscal, podrá continuar con el ejercicio de la actividad económica que mejor le acomode, mientras que la aparente afectación a derechos patrimoniales únicamente puede entenderse como consecuencia de un menoscabo a la libertad de comercio respecto de la cual, se insiste, no se actualiza tal lesión jurídica”, pero a esto la presente investigación demuestra lo siguiente:

- A) Si se afecta el derecho al derecho de audiencia al ni si quiera existir una notificación formal mediante buzón tributario de la restricción de los sellos digitales.
- B) Si se afecta el derecho de Seguridad Jurídica y Legalidad, ya que el Código Fiscal de la Federación ya contempla las conductas infractoras y delictivas y su respectivo proceso administrativo sancionador, por lo que llevar a cabo la restricción de sellos digitales, así como la cancelación de los mismos

representa el ejercicio arbitrario de facultades de la autoridad sin aplicar los procesos establecidos en los artículos de infracciones y delitos fiscales correspondientes.

- C) Si se afecta el derecho a Libertad de trabajo, industria, comercio y profesión al estar limitadas las operaciones formales en México a la expedición del Comprobante Fiscal Digital por Internet, por que además en la mayoría de las políticas de operación de los contribuyentes no puede existir pago de no existir la emisión del comprobante fiscal, lo que en efecto si implica una afectación en el ejercicio del trabajo.
- D) Si afecta el derecho a la propiedad por que se le afecta en al Contribuyente en el uso del Certificado de Sello Digital, que es propiedad del Contribuyente, no de la Autoridad Fiscal, por lo que sin que medie el juicio correspondiente mediante las autoridades competentes y bajo la debida fundamentación y motivación se le afecta su propiedad y por ende su patrimonio.

Derivado de lo observado en el presente trabajo de investigación es necesario que se establezcan medidas de protección al contribuyente, medidas que le permitan la aplicación del proceso administrativo sancionador ya establecido y no esta afectación que en apariencia es temporal pero que termina afectando en gran medida la capacidad de operaciones y económica de los contribuyentes, constituyendo con ello la violación de los derechos sustantivos del mismo, y tal muestra de que seguimos en la dirección errónea respecto al tratamiento de dichas medidas por parte de la autoridad fiscal, es la modificación del artículo 17-H bis, que lejos de mostrar una adecuación para la defensa de los contribuyentes, busca incrementar las causales para la aplicación de la restricción temporal de sellos digitales, adicionando además la actividad de “perfeccionamiento legal” al tomar todas aquellos temas que generaron controversias legales en ejercicios pasados e insertándolos en el artículo con la finalidad de subsanar errores que son más de formalidad por la falta de especificidad en la ley, que de fondo, ya que el fondo sigue siendo que la Restricción de Sellos Digitales representa un camino rápido para la fiscalización y presión a los contribuyentes de tal suerte

que se evita un proceso legal donde al contribuyente se le dará tiempo suficiente para corrección, planeación y defensa en su caso con tiempo sin afectación inmediata a su patrimonio.

Además, es importante resaltar que es fundamental que el Poder Judicial de la Federación en sus diferentes Tribunales y Salas se avoquen a la defensa de la Legalidad y Constitucionalidad, y no a la defensa y justificación de lo que el aparato gubernamental a través del Servicio de Administración Tributario realiza con abusos y violaciones al Estado de Derecho.

BIBLIOGRAFIA.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (2021). certificado de sellos digitales. el oficio emitido con fundamento en el artículo 17-h del código fiscal de la federación, a través del cual la autoridad fiscal lo deja sin efectos, no afecta derechos sustantivos y, por tanto, no se actualiza una excepción al principio de definitividad para la procedencia del juicio de amparo indirecto. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2022825>.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (2017). certificados emitidos por el servicio de administración tributaria. el artículo 17-h, fracción ii, del código fiscal de la federación, al establecer que quedarán sin efectos cuando lo ordene una resolución judicial o administrativa, no se rige por el derecho de audiencia previa. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2014221>.

TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. (2016). certificado de sellos digitales para la expedición de comprobantes fiscales. es improcedente conceder la suspensión en el amparo indirecto para que aquél se reactive si se dejó sin efectos por actualizarse alguna de las hipótesis previstas en el artículo 17-h, fracción x, del código fiscal de la federación. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2011910>.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. (2021). Envía la solicitud para tu Certificado de Sello Digital para emitir facturas. <https://www.sat.gob.mx/tramites/17507/envia-la-solicitud-para-tu-certificado-de-sello-digital-para-emitir-facturas-electronicas>.

MI ASESOR FISCAL. (2020). causales de restricción de certificados de sellos digitales. <https://miasesorcontable.com/causales-de-restriccion-de-certificados-de-sellos-digitales/>.

AUGECORP. (2021). cancelación de sellos digitales. <https://augecorp.com.mx/cancelacion-de-sellos-digitales/>.

SISTEMACASA. (2013). Actualización del procedimiento para obtener Sellos Digitales para el ingreso a la Ventanilla Única. http://www.sistemascasa.com.mx/ventanilla_unica/2013/manual_obtener_sello_digital_v2.1.pdf.

FACTURAR EN LINEA. (2015). Creación de Certificado de Sello Digital (CSD) en el SAT. <http://www.facturarenlinea.com.mx/descargas/MANUAL-CREACIONDELCERTIFICADO.pdf?v1.0>.

ALBARRAN, ELIZABETH. (2020). Cancelación de sellos digitales es la muerte mercantil de empresas: Coparmex. <https://elceo.com/economia/cancelacion-de-sellos-digitales-es-la-muerte-mercantil-de-empresas-coparmex/>.

AMDA. (2020). Nuevas causales para la suspensión del sello digital. <http://www.amda.mx/wp-content/uploads/2019/12/anexo%20%20circular%2039%20de%202019.pdf>.

PAGOMED. (2020). COMO CREAR UN CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL. <https://www.pagomed.com/blog/cobro-de-honorarios-medicos/como-crear-un-certificado-de-sello-digital/>.

PRODECON. (2019). Certificados de Sellos Digitales (CSD). [https://www.cmic.org.mx/cmic/prodecon/prodeconServicios/Cancelacion%20de%20Sellos%20Digitales%20\(CSD\).pdf](https://www.cmic.org.mx/cmic/prodecon/prodeconServicios/Cancelacion%20de%20Sellos%20Digitales%20(CSD).pdf)

Leyes Fiscales y Decretos

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 12-11-2022

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Reglamento publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014. TEXTO VIGENTE.

RESOLUCIÓN MISCELANEA FISCAL PARA 2022. Publicada el día 27 de diciembre de 2021. TEXTO VIGENTE.

ANEXO 1-A de la RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2021, PUBLICADA el 29 de diciembre de 2020. TEXTO VIGENTE.