

INSTITUTO TECNOLÓGICO Y DE ESTUDIOS SUPERIORES DE OCCIDENTE

Reconocimiento de validez oficial de estudios de nivel superior según acuerdo secretarial 15018, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de noviembre de 1976.

Departamento de Estudios Sociopolíticos y Jurídicos

MAESTRÍA EN DERECHO CONSTITUCIONAL Y ARGUMENTACIÓN JURÍDICA



LAS FACULTADES DE GESTIÓN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LA LUZ DEL DERECHO HUMANO A LA SEGURIDAD JURÍDICA EN MÉXICO

Trabajo recepcional que para obtener el grado de

MAESTRO EN DERECHO CONSTITUCIONAL Y ARGUMENTACIÓN JURÍDICA

Presentan: Felipe de Jesús Arias Rivas

Director: Dr. Juan Carlos de Obeso Orendain

San Pedro Tlaquepaque, Jalisco. febrero de 2018.

Resumen

El derecho humano a la seguridad jurídica, es uno de los tutelados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual debe de ser respetado por todas las autoridades, no siendo la excepción las autoridades fiscales.

En el presente trabajo se pretende determinar si las facultades de gestión, consistentes en la asistencia, vigilancia y control, con que cada vez se ha dotado más al Servicio de Administración Tributaria para lograr una mayor recaudación, son válidas desde un punto de vista eminentemente constitucional o si por el contrario son violatorias del derecho humano a la seguridad jurídica.

Palabras clave

Facultades de gestión, asistencia, vigilancia, control, violación, comprobación, audiencia.

ÍNDICE

Resumen.....	2
Palabras clave.....	2
I. Definición del problema.....	5
II. Objetivo general.....	6
III. Objetivos particulares.....	6
IV. Justificación.....	6
V. Interés.....	7
VI. Relevancia social o importancia.....	7
VII. Viabilidad o factibilidad.....	7
VIII. Pregunta de investigación.....	8
IX. Hipótesis:.....	8
X. Marco teórico.....	8
XI. Metodología.....	10
XII. Método.....	11
CAPÍTULO 1. LAS FACULTADES DE GESTIÓN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	15
1.1 Concepto de seguridad jurídica.....	16
1.2 Concepto facultades de gestión.....	21
1.3 Los actos de molestia.....	22
1.4 Requisitos de los actos de molestia.....	25
1.4.1 Requisitos constitucionales de los actos de molestia.....	27
1.4.2 Requisitos legales de los actos de molestia.....	31
1.5 Las diversas facultades de gestión previstas en diversas normas.....	32
1.5.1 En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	33
1.5.2 En el Código Fiscal de la Federación.....	33
1.6 Las facultades de gestión y las cualidades de un acto de molestia.....	37
CAPÍTULO 2. CONTENIDO Y ALCANCE DOGMÁTICO DEL DERECHO HUMANO A LA SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTO TANTO EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CPEUM Y EN LA NORMATIVA CONVENCIONAL APLICABLE.....	39
2.1 La seguridad jurídica y los derechos humanos de los contribuyentes.....	40

2.2 Sistema Universal de Derechos Humanos.....	42
2.3 Carta Árabe de los Derechos Humanos.....	43
2.4 Sistema Europeo de los Derechos Humanos	43
2.5 Convención Americana sobre Derechos Humanos.....	43
CAPÍTULO 3. LAS FACULTADES DEL SAT Y LA SITUACIÓN FINANCIERA DE MÉXICO	45
3.1 Situación Financiera de México.....	45
3.2. Convenios firmados por México en materia fiscal.....	48
3.3. Las causas por las que derivaron las modificaciones substanciales a las facultades de gestión del SAT.....	51
3.4. Origen normativo de las facultades de gestión del SAT.....	54
CAPÍTULO 4. USO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN	58
4.1 Buzón tributario	58
4.2 Firma electrónica avanzada.....	64
CAPÍTULO 5. CLASIFICACIÓN DE LAS FACULTADES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	67
5.1. Las diferentes facultades de gestión de SAT.....	69
5.2 La facultad de control del SAT por incumplimiento de presentar declaraciones.....	73
5.3. La inconstitucionalidad de las facultades de gestión del Servicio de Administración Tributaria.....	83
CAPÍTULO 6. CONCLUSIONES	112
Bibliografía	115
Bibliografía Electrónica.....	116

LAS FACULTADES DE GESTIÓN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LA LUZ DEL DERECHO HUMANO A LA SEGURIDAD JURÍDICA EN MÉXICO

I. Definición del problema

El Estado mexicano en un afán de erradicar la evasión fiscal para obtener una mayor recaudación ha dotado de diversas facultades de gestión al Servicio de Administración Tributaria a través del Código Fiscal de la Federación (CFF) lo cual vulnera derechos fundamentales de los gobernados como lo es el derecho a la seguridad jurídica.

Con la finalidad de lograr una mayor recaudación el Gobierno mexicano ha celebrado diversos acuerdos en materia fiscal, tanto para evitar la doble tributación como para el intercambio de información de las operaciones financieras que celebren los ciudadanos o residentes de otros países en país diferente al de su residencia o nacionalidad con la finalidad de identificar posibles actos de evasión fiscal.

Como consecuencia de lo anterior el Estado Mexicano ha realizado la adecuación de diversas normas jurídicas para cumplir con los compromisos internacionales de México, y como ejemplo tenemos que el 21 de agosto de 2014 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto de Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA).

Desde el año 2004 el Gobierno Federal ha venido adecuando su cuerpo de normas financieras, por ejemplo las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 28 de enero de ese año en las que se reformaron entre otras la Ley de Instituciones de Crédito; la Ley de Ahorro y Crédito Popular; la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro; la Ley Federal de Instituciones de Fianzas; la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros; la Ley del Mercado de Valores; la Ley de Sociedades de Inversión, y la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, sin embargo estas leyes no serán objeto de la presente investigación, ya que se acotará a la al CFF y su relación con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es por lo anteriormente señalado, es decir tanto a los objetivos recaudatorios como a los compromisos internacionales del Estado mexicano en materia fiscal, que se ha dotado cada vez de más facultades de gestión al Servicio de Administración Tributaria, lo que ha ocasionado la violación del derecho humano a la seguridad jurídica.

II. Objetivo general

Contrastar las facultades de gestión que el CFF le otorga al Servicio de Administración Tributaria con el derecho humano a la seguridad jurídica a fin de determinar si son válidas desde un punto eminentemente constitucional.

III. Objetivos particulares

- 1.- Definir y explicar qué es una facultad de gestión, e identificar algunas que se encuentren reguladas en el CFF.
- 2.- Esclarecer las causas por las que el legislador amplió la gama de facultades de gestión a favor de las autoridades fiscales.
- 3.- Identificar cuáles instrumentos normativos, incluso de carácter internacional, justifican la viabilidad jurídica de dichas facultades de gestión, e incluso autorizan que se desarrollen acudiendo a tecnologías de la información.
- 4.- Explicar en qué consiste el derecho humano a la seguridad jurídica, tomando como referencia los distintos criterios jurisprudenciales que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación durante la décima época del Semanario Judicial de la Federación, así como los Tribunales Internacionales con motivo de los Tratados Internacionales que reconocen derechos humanos.

IV. Justificación

Toda vez que mediante el CFF se han otorgado diversas facultades de gestión al Servicio de Administración Tributaria para investigar a los gobernados, con dos ejes centrales, el cumplimiento de los convenios internacionales que el Estado mexicano ha celebrado así como lograr los objetivos recaudatorios, con lo cual se mantiene una mayor vigilancia para detectar posibles delitos tanto en materia fiscal, se propone el presente trabajo de investigación, con la finalidad de analizar si dichas facultades son constitucionales, específicamente en lo que toca a garantizar el derecho humano a la seguridad jurídica.

Es de suma importancia para los gobernados, saberse y sentirse en un estado de derecho y de seguridad jurídica, ya que con tal garantía, la armonía entre estos y el Estado y sus Instituciones estaría garantizada.

V. Interés

Hemos detectado que con el poder concedido al Servicio de Administración Tributaria se viola el derecho humano a la seguridad jurídica, lo cual es percibido por los contribuyentes, lo que provoca la percepción de que siempre son los mismos (los contribuyentes cautivos) los que contribuyen al gasto público, en una actitud cómoda de las autoridades hacendarias al solo incrementar la recaudación obtenida del mismo padrón de contribuyentes sin esforzarse en ampliar dicho padrón, así mismo la carga administrativa impuesta a estos de estar informando respecto a diversos aspectos de las operaciones y su contabilidad además de obligarlos a incurrir en mayores costos administrativos, les causa incertidumbre respecto al uso que se le dará a la información por parte de quienes tengan acceso a la misma.

VI. Relevancia social o importancia

Esta investigación es relevante debido a que al determinar si es violado el derecho humano a la seguridad jurídica¹, así como determinar y justificar por qué y de qué manera, y mediante un análisis y reflexión de los paradigmas de la Ley Suprema, brindará una visión clara de qué forma es violado el derecho a la seguridad jurídica, para que los contribuyentes cuenten con los elementos necesarios para hacerlos valer contra leyes inconstitucionales, ante los órganos jurisdiccionales competentes, sin embargo siendo ambiciosos y si con la investigación se lograra sensibilizar a los legisladores y hacerles ver dichas violaciones, con ello incentivar reformas respetuosas de los derechos humanos sin necesidad de que los contribuyentes acudan ante los órganos judiciales a clamar justicia.

VII. Viabilidad o factibilidad

Es posible la realización de la investigación propuesta toda vez que la misma corresponde al ámbito local y es fácil el acceso a los legisladores, juzgadores y

¹ El derecho humano a la seguridad jurídica se define claramente en la Tesis: IV.2o.A.50 K (10a.) al señalar que el derecho humano a la seguridad jurídica “consiste en que la persona tenga certeza sobre su situación ante las leyes, o la de su familia, posesiones o sus demás derechos, en cuya vía de respeto la autoridad debe sujetar sus actuaciones de molestia a determinados supuestos, requisitos y procedimientos previamente establecidos en la Constitución y en las leyes, como expresión de una voluntad general soberana, para asegurar que ante una intervención de la autoridad en su esfera de derechos, sepa a qué atenerse”. 2005777. IV.2o.A.50 K (10a.). Tribunales Colegiados de Circuito. Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 3, Febrero de 2014, Pág. 2241.

autoridades competentes en caso de ser necesaria la realización de entrevistas, sin embargo la investigación se centrará más en una forma documental tanto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación, tesis y jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunales Colegiados de Circuito.

VIII. Pregunta de investigación

¿En qué forma las facultades de gestión con que ha sido dotado el Servicio de Administración Tributaria violan el derecho humano a la seguridad jurídica reconocido en el artículo 16 de la Carta Magna?

IX. Hipótesis:

Las facultades de gestión con que ha sido dotado el Servicio de Administración Tributaria violan el derecho humano a la seguridad jurídica al resultar inconstitucionales por no acatar dicha garantía que se prevé tanto en el párrafo primero como en el décimo sexto del artículo 16 de la Carta Magna.

X. Marco teórico

La relación entre el Estado y los gobernados ha existido desde las creación del mismo como respuesta a la necesidad de los pueblos a ser protegidos, organizados, administrados y dirigidos; se tiene conocimiento de que los primeros Estados fueron el Ateniense, el de los Germanos y el Romano, sin embargo en éste último *“se volvió pronto una máquina gigantesca y complicada, con el exclusivo fin de explotar a los súbditos. Impuestos, prestaciones personales al Estado y censos de todas clases sumían a la masa de la población en una pobreza cada vez más angustiosa”*², lo cual no fue privativo del Estado Romano.

Como se puede observar para la constitución del Estado y que éste pueda cumplir con su función se deben de pagar impuestos, y ya desde tiempos remotos eso ha sido algo angustioso.

Por lo tanto para que el Estado mexicano pueda cumplir con su función, se requiere de obtener ingresos, siendo la fuente principal los impuestos, cuyo pago es una

² Engels Frederich. El Origen de la Familia la Propiedad Privada y el Estado. p 83

obligación constitucional contenida en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece las obligaciones de los mexicanos siendo el pago de los mismos una de ellas, señalada en la fracción IV de dicho numeral:

“Son obligaciones de los mexicanos:

I....

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”.

Por lo tanto para lograr el objetivo de recaudar impuestos ha sido necesario que mediante el artículo 16 constitucional en su párrafo primero y décimo sexto se faculte constitucionalmente a la autoridad administrativa para ejercer facultades de control y vigilancia, a saber:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.

.....

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

Como se puede apreciar el primer párrafo del artículo 16 Constitucional garantiza el derecho humano a la seguridad jurídica, y tanto en éste primer párrafo como el décimo sexto faculta a la autoridad administrativa para que ejerza los actos de molestia inherentes a sus facultades. Estos dos párrafos del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fueron interpretados por la

Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis Aislada 1a. CIII/2012 (10a.) en la cual se señala:

Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal está facultada constitucionalmente en el artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo ordenamiento supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria.

Siendo también el segundo párrafo del artículo 14 constitucional un importante punto de referencia para el análisis de la presente investigación, el cual establece:

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Por otro lado en el Código Fiscal de la Federación se encuentran estipuladas las facultades de las autoridades fiscales, siendo éste su sustento legal para ejercer sus funciones.

Por lo cual el marco teórico del presente trabajo de investigación será la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación, las tesis y jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunales Colegiados de Circuito y la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

XI. Metodología

La metodología con la que se desarrollará la presente investigación será a partir de la *dogmática constitucional*, toda vez que su fuente principal es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“La dogmática constitucional, establece principios, conceptos, etc., que condicionan todo el ámbito jurídico, particularmente del Derecho público, dado el carácter fundamental del Derecho constitucional”³

Así mismo dogmático es *“todo lo perteneciente o relativo a los dogmas es decir, el conjunto de fundamentos o principios por los que se rige una religión, doctrina, ciencia o sistema determinado”*.⁴

Dicha metodología se nutre de la dogmática jurídica la cual *“se entiende (...) al método que considera un conjunto de axiomas o principios para construir, a la luz de operaciones lógicas, nuestra comprensión del Derecho. La dogmática jurídica solo considera válido todo aquello que esté sustentado en el Derecho positivo, es decir, en todas aquellas leyes, vigentes o no, escritas por el ser humano.”*⁵

XII. Método

El método a utilizar es el método categórico, ya que según lo refiere Stephen Van Evera⁶, éste consiste en que el trabajo de investigación refleje un examen integral de la literatura, así como de la evidencia relevante del tema de investigación.

Esto es así porque para poder comprobar la hipótesis se debe realizar un análisis de lo que los teóricos, juristas y fiscalistas han hablado sobre las facultades de gestión del Servicio de Administración Tributaria (SAT), sin embargo no bastará con eso, sino también se deben de analizar con profundidad tanto las leyes positivas, las leyes sustantivas y adjetivas que dan origen a la investigación propuesta, es decir, determinar de qué manera el haber dotado de diversas facultades de gestión al SAT, se viola el derecho humano a la seguridad jurídica, así mismo al acudir a la Declaración de Universal de los Derechos Humanos, a la jurisprudencia internacional y de ser posible o necesario al derecho comparado, y una vez habiendo analizado y examinado de forma metódica y minuciosa se recabarán los elementos y conocimientos

³ Verdú Pablo. Lugar de la Teoría de la Constitución en el Marco del Derecho. Revista de estudios políticos, ISSN 0048-7694, N° 188, 1973, p. 18

⁴ <http://www.significados.com/dogmatico/> Consulta: 7 de noviembre de 2015

⁵ Ídem

⁶ Evera Stephen. Guía para Estudiantes de Ciencia Política, Métodos y Recursos. Ed. Gedisa. Barcelona 202 p. 120

necesarios para poder desarrollar el tema de una manera pertinente y adecuada, demostrando así la hipótesis planteada a la pregunta de investigación.

La doctrina en general es por supuesto la fuente documental de información del tema de investigación, y si bien es cierto que para el tema propuesto “Las Facultades de Gestión del Servicio de Administración Tributaria a la Luz del Derecho Humano a la Seguridad Jurídica en México” por ser un tema relativamente nuevo, en apariencia no existe literatura que lo aborde de manera frontal y coyuntural y como consecuencia parece ser el motivo de que no haya teóricos intrínsecamente relacionados con dicho tema, por lo que será menester definir cada elemento correspondiente al tema mediante la hermenéutica aplicada a los temas que diversos teóricos hayan tocado no de manera frontal y explícita sobre la investigación propuesta, pero si de una forma que pueda ser coyuntural tanto para poder definir los elementos sustantivos del mismo, como para entrelazarlo y poder lograr de una manera directa y total para dilucidar cómo en un declarado estado de derecho por el gobierno mexicano, no existe tal, siendo violado el derecho humano a la seguridad jurídica.

Dado que en las leyes positivas se señalan las facultades de las autoridades tributarias es posible hacer frente de manera enérgica el actuar de las mismas ya que no les basta (a las autoridades) las facultades de que han sido dotadas, sino que al interpretarlas realizan una argumentación *incontrovertible*, dice Cabanellas, “*es aquel que teóricamente no admite discusión alguna*”⁷ en éste sentido afirmamos, que cuando los contribuyentes, por alguna circunstancia de tipo económico no pueden cumplir con la excesiva carga tributaria y administrativa o lo que es peor, cuando terceros relacionados con ellos no cumplieron con determinadas obligaciones, la actitud de la autoridad es la de obstaculizar el desarrollo del contribuyente en cuestión, frenando el desarrollo económico del país, y generando desempleos, siendo de esta forma parte del problema y no de la solución.

Con el método categórico o también denominado imperativo por Imanuel Kant⁸, se podrá desprender del análisis realizado a las normas y tesis emitidas por el Poder Judicial de la Federación, si efectivamente lo planteado en la hipótesis es verdadero, o

⁷ Bravo Virgilio. Método del Caso Jurisprudencial. p. 57. Ed. Porrúa. México 2016

⁸Kant Imanuel. Imperativo Categórico. <http://www.e-torredabel.com/Historia-de-la-filosofia/Filosofiamedievalymoderna/Kant/Kant-ImperativoCategorico.htm> consulta 3 de septiembre de 2016

si por lo contrario los derechos humanos, específicamente el derecho a la seguridad jurídica, es respetado por la autoridad fiscal, esto es, si en realidad los contribuyentes gozan de certeza jurídica en la materia tributaria, y por lo tanto, la regulación de las facultades de gestión impide que el Servicio de Administración Tributaria actúe arbitrariamente, garantizando así el estado de derecho de los contribuyentes.

La hermenéutica jurídica será la técnica a utilizar al interior del método categórico, *ad hoc* para la investigación, toda vez que se requerirá de la interpretación de las normas que regulan las facultades de gestión otorgadas al Servicio de Administración Tributaria a la luz de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como de los tratados y convenios internacionales en intrínseca relación con las tesis y jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para determinar si actúan con respeto al derecho humano a la seguridad jurídica de los gobernados. Por hermenéutica jurídica se entiende: “*el estudio de las reglas y los métodos para la interpretación de textos jurídicos. Su objetivo es que la interpretación de este tipo de textos no se realice en base a criterios subjetivos que puedan modificar el significado original de los textos*”.⁹

Es fundamental interpretar las normas positivas así como los principios *pro homine* y el principio de progresividad, para obtener los elementos necesarios para poder comprobar cómo tanto las facultades con las que han sido dotadas las autoridades fiscales como quizá la política económica del país no solo están encaminadas a la recaudación de tributos para sufragar el gasto público, sino, cómo son la fuente de la violación del derecho humano a la seguridad jurídica.

Así mismo al ser una característica de la hermenéutica la deconstrucción¹⁰, otorga los elementos de análisis minucioso en cada una de las partes, para de ésta forma poder establecer la relación entre los hechos y las causas dentro del contexto del estudio del tema, logrando una interpretación tanto de la norma como de los efectos de ejercicio de las facultades del SAT, obteniendo de ésta forma los elementos necesarios para comprobar la hipótesis propuesta.

⁹ <http://www.significados.com/hermeneutica/> Consulta: 7 de noviembre de 2015 11:55 hrs

¹⁰ Deconstruir según el diccionario de la Real Academia Española es, deshacer analíticamente los elementos que constituyen una estructura conceptual.

La investigación será, de tipo documental, analítica y transversal descriptiva.

Uso de la teoría en sintonía con la metodología: La Teoría de la Constitución como dogmática general del derecho constitucional, será el sustento, por tratarse de una teoría integral, ya que es la hegemonía de la cual deriva la presente investigación, ya que la Teoría de la Constitución *“es dogmática general del derecho constitucional”* tal como lo señala Pablo Lucas Verdú, *“La comprensión del Derecho constitucional, sector normativo e institucional de nuestros Derechos políticos, requiere el conocimiento de una serie de conceptos, categorías y postulados previos. Entonces la dogmática constitucional viene a identificarse con la Teoría de la Constitución en cuanto conjunto de conceptos, categorías, postulados que son imprescindibles para dominar el Derecho constitucional. La dogmática constitucional opera no sólo en el ámbito de un ordenamiento concreto; también actúa en el campo del Derecho constitucional comparado”*¹¹, por lo tanto es la teoría idónea para utilizar en la presente investigación.

Ahora bien, como de la teoría general del derecho se desprende la teoría pura del derecho, según lo preceptuado por Kelsen, de la que señala que ésta teoría ha constatado como las Cortes encargadas de la justicia crean nuevo derecho al interpretar el derecho ya existente, es entonces, éste derecho materia de estudio en el trabajo de investigación sugerido, porque precisamente mediante las jurisprudencias dictadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es como se está creando nuevo derecho, un derecho que crea, que dicta el Poder Judicial y no el Poder Legislativo, un nuevo derecho que se está obligado a aplicar en los casos de controversias, y que en ocasiones al resolver al favor de la autoridad fiscal pudiera interpretarse que la forma de resolver es política y no jurídica, lo cual puede ser causa de avalar las facultades con que ha sido dotado el SAT en materia de gestión, vigilancia y control, comprobando así la hipótesis de la violación del derecho humano a la seguridad jurídica.

¹¹ Verdú Pablo. Lugar de la Teoría de la Constitución en el Marco del Derecho. Revista de estudios políticos, ISSN 0048-7694, N° 188, 1973, p. 12

CAPÍTULO 1. LAS FACULTADES DE GESTIÓN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La obligación constitucional de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que el que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Carta magna es el origen, no solo del pago de impuestos para los fines en el mismo artículo señalado, sino también de la Secretaría encargada de la administración de la hacienda pública es decir, el cobro de los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables así como vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, entre otras muchas otras funciones. Sin embargo no obstante de que la autoridad hacendaria está dotada de las facultades suficientes para llevar cabo las funciones para las que fue creada, el 15 de diciembre de 1995 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Servicio de Administración Tributaria (SAT), en la cual se señala que éste es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien es la encargada de la administración de la hacienda pública, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas suficientes para ejercer sus funciones, sin embargo fue hasta el 1ro. de julio de 1997 cuando inició sus funciones.¹²

Según exposición de motivos del entonces presidente de la República Mexicana Dr. Ernesto Zedillo Ponce de León, considerando que *“La política de ingresos de un gobierno es de primordial importancia, ya que incide de manera determinante sobre la distribución de los recursos de la economía y, por ende, sobre la orientación del modelo de desarrollo. Por ello, la estructura tributaria y de coordinación fiscal, además de procurar la recaudación necesaria para financiar el gasto público, debe estimular una distribución eficiente de los ingresos y funciones entre los distintos niveles de gobierno y evitar que los impuestos se conviertan en un obstáculo para la actividad económica, la inversión y la generación de empleos”*.¹³, es que se instauró el SAT.

Por lo tanto con la finalidad de cumplir con los objetivos de modernizar la administración tributaria es que se creó el SAT con carácter de autoridad fiscal, para

¹² http://www.sat.gob.mx/que_sat/Paginas/antecedentes.aspx consulta 24 de octubre de 2015

¹³ <http://gaceta.diputados.gob.mx/Cronica/Iniciativas/56/93.html#MOTIVOS> Consulta 20 de Abril de 2016

sustituir hasta lo que en ese momento venía ejerciendo la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de recaudación y determinación de contribuciones federales.

Para investir de legalidad éste nuevo órgano se promulgó la Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT) que le dio origen y se rige por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT) en el que se define su organización, competencia y facultades. De dicho reglamento emanan la jefatura y diversas unidades administrativas centrales, desconcentradas y aduanas, con funciones específicas cada una de asistencia y orientación, vigilancia, control y fiscalización.

La obligación constitucional de contribuir para sufragar el gasto público se encuentra debidamente legislada en los tres niveles de gobierno, sin embargo para efectos del presente trabajo solo se tomará en cuenta la legislación federal.

La legislación federal para efectos del cumplimiento del mandato constitucional de contribuir al gasto público se encuentra debidamente regulada y no se limita a una sola norma, sino que para efectos de legitimar al organismo responsable de la recaudación se han promulgado diversas leyes y reglamentos, tema que se abordará en el capítulo 3 subcapítulo 3.4.

Derivado de la exigencia constitucional así como de las normas inherentes a los tributos y con la finalidad de que la contribución de los gobernados sea efectiva, es decir que las autoridades responsables de la recaudación cuenten con los elementos necesarios para cumplir con los objetivos para los que fueron creados es que se les ha dotado de diversas facultades para que puedan ejercer legítimamente la cobranza a que la constitución, las leyes y los reglamentos obligan a pagar a los gobernados.

1.1 Concepto de seguridad jurídica

La “Seguridad Jurídica” es uno de los derechos fundamentales de los hombres, de la cual el Estado debe de ser garante, *“La seguridad jurídica, es la certeza que debe tener*

*el gobernado de que su persona, sus papeles, su familia, sus posesiones, o sus derechos serán respetados, por la autoridad; si ésta debe afectarlos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes secundarias*¹⁴.

Del concepto anterior se deriva que la seguridad jurídica es un bien tutelado por la Carta Magna, y debe de ser garantizado, por lo tanto *“Las garantías de seguridad jurídica son derechos públicos, subjetivos en favor de los gobernados, que pueden oponerse a los órganos estatales para exigirles que se sujeten a un conjunto de requisitos previos a la emisión de actos que pudieran afectar la esfera jurídica de los individuos, para que éstos no caigan en la indefensión o en la incertidumbre jurídica, lo que hace posible la pervivencia de condiciones de igualdad y libertad para todos los sujetos de derechos y obligaciones*¹⁵.

Cualquier acto de autoridad o acto de molestia debe de ser ejecutado en estricto apego al respeto humano a la seguridad jurídica, es decir las actuaciones de las autoridades deben de sujetarse estrictamente a lo preceptuado por los ordenamientos jurídicos siempre respetando además el principio *pro homine*, ya que *“la seguridad jurídica es uno de los valores que se propone alcanzar cualquier ordenamiento jurídico”*¹⁶.

Por lo tanto el actuar de las autoridades no debe de ser a su libre arbitrio ni de manera espontánea, esto es, debe de existir una causa legal que por un lado justifique su acción y una norma que regule su actuar, de esta forma los gobernados podrán sentirse en un “Estado de Derecho”, tener “Seguridad Jurídica” de que no serán molestados sin causa legal que lo justifique, y en tal caso saber que las actuaciones de las autoridades no serán arbitrarias si no que las mismas serán ejercidas de conformidad a la normativa aplicable, en éste sentido *“Estado de Derecho, es el que tiene que ver con la sujeción de los poderes públicos al ordenamiento: los requisitos que deben observar las autoridades para molestar a una persona, la competencia limitada y/o exclusiva de cada nivel de gobierno, la imposibilidad de aplicar el pasado las nuevas*

¹⁴ Las Garantías de Seguridad Jurídica. Poder Judicial de la Federación. Suprema Corte de la Nación. México 2007. p. 11

¹⁵ *Íbidem* p. 13

¹⁶ Carbonell Miguel. El ABC de los Derechos Humanos y del Control de Convencionalidad. Porrúa México 2015. P. 65

*leyes, las reglas de carácter procesal para privar a una persona de su libertad, y así por el estilo*¹⁷.

El objeto de la garantía a la seguridad jurídica es el relativo a que *“la satisfacción de la seguridad jurídica garantiza al gobernado el conocimiento de los criterios sustentados por los órganos jurisdiccionales, a efecto de que prevengan su posible aplicación, ya sea en favor o en contra de sus pretensiones jurídicas*¹⁸.” De ésta forma no existirá la zozobra entre los gobernados del resultado tanto de sus acciones como del actuar y resolución de las autoridades administrativas o judiciales, según sea el caso.

Un concepto importante bajo el principio de progresividad es que no ha perdido vigencia el concepto de seguridad que contenía *“el artículo 8 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1793, que establecía que la seguridad consiste en la protección otorgada por la sociedad a cada uno de sus miembros para la conservación de su persona, de sus derechos y de sus propiedades*¹⁹”

Así mismo y para reforzar la importancia de la seguridad jurídica, Efraín Polo Bernal precisa que *“La seguridad jurídica es el beneficio del reinado del derecho, ella exige la adecuación de la ley a los mandatos constitucionales, la imparcialidad y buena organización de la justicia, el cumplimiento del orden constitucional y legal en cualquier acto de autoridad*²⁰”.

Por otra parte en materia fiscal, la Suprema Corte de la Nación ha señalado lo que ha denominado como el principio de seguridad jurídica en materia fiscal, estableciendo el contenido esencial de dicho principio, así como los recursos o medios de defensa que pueden hacer valer en el caso de sentirse agraviados por los disposiciones fiscales o las actuaciones de las autoridades, por lo que para lograr la eficacia del principio a la seguridad jurídica en materia fiscal, no deben de existir en la normativa fiscal ambigüedades o antinomias, esto de acuerdo a con la siguiente tesis aislada.

Época: Décima Época
Registro: 2014446
Instancia: Segunda Sala

¹⁷ Ídem

¹⁸ Ortiz Gerardo. La Seguridad Jurídica. Los derechos humanos en la jurisprudencia mexicana. CNDH México 2004 p. 69

¹⁹ Carbonell Miguel. El ABC de los Derechos Humanos y del Control de Convencionalidad. Porrúa México 2015. p. 66

²⁰ Ortiz Gerardo. La Seguridad Jurídica. Los derechos humanos en la jurisprudencia mexicana. CNDH México 2004 p. 125

Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Publicación: viernes 09 de junio de 2017 10:15 h
Materia(s): (Constitucional, Administrativa)
Tesis: 2a. LXXXIX/2017 (10a.)

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL.

Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano, y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

SEGUNDA SALA

Amparo en revisión 441/2015. Smart & Final del Noroeste, S.A. de C.V. y otra. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 845/2015. Tiendas Aurrerá, S. de R.L. de C.V. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 876/2015. Desarrollo Comercial Abarrotero, S.A. de C.V. y otras. 25 de enero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Esta tesis se publicó el viernes 09 de junio de 2017 a las 10:15 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

En la tesis transcrita queda de manifiesto una clara intención del “deber ser” sin embargo en México desde nuestro particular punto de vista se está muy lejos de estar cerca de esos buenos deseos, toda vez que cada vez son más las obligaciones impuestas en materia fiscal a los gobernados, léase contribuyentes, las cuales lejos de ser claras y sencillas son complicadas y excesivas.

Esto es así, porque contrario a lo que señala la SCJN en la Tesis antes transcrita al decir *“el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad”* la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) en su cuaderno número I denominado Panorama de la Situación de los Contribuyentes en México señala que *“Cumplir con las obligaciones que la ley establece para los pagadores de impuestos en México, no es tarea fácil; la excesiva y compleja regulación dificulta la determinación y entero de las contribuciones, implicando altos costos y constituyéndose en un factor de desaliento en el cumplimiento”*²¹, sin embargo el cumplimiento de las obligaciones fiscales además de ser complejo y costoso administrativamente hablando, también contienen otro elemento que a juicio de la PRDECON provoca incertidumbre en los contribuyentes al señalar que *“la norma tributaria presenta diversas complejidades en su interpretación, provocando divergencias de criterios entre los causantes y sus asesores fiscales, por una parte, y las autoridades fiscales federales por la otra, así como por los diversos tribunales federales con competencia en la materia”*, confirmando esta aseveración al decir que *“Las disposiciones fiscales sufren múltiples y continuas reformas legales, motivadas porque a través de las mismas se quieren resolver las problemáticas a las que se va enfrentando el proceso recaudatorio, esto genera incertidumbre a los particulares, como empresarios e inversionistas, que se ven en la imposibilidad de elaborar una sólida planeación a largo plazo”*²².

Como se puede observar existe un contraste entre la Tesis Aislada 2014446 y las declaraciones de la PRODECON, por lo que lo señalado por la Suprema Corte es un buen deseo, es decir el “deber ser”, pero la realidad en México en materia tributaria

²¹ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Panorama de la situación de los contribuyentes en México. Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Número I. <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-i> página 3 consulta 30 de junio de 2017

²² *Ibíd*em página 6

según PRODECON, la realidad es lo opuesto, sin embargo consideramos que existe un avance en el camino hacia la seguridad jurídica en materia fiscal, al haberse pronunciado al Suprema Corte en relación a dicho principio, como lo señala en la tesis aislada anterior.

1.2 Concepto facultades de gestión

Para poder construir un concepto de “facultades de gestión” es necesario conocer el significado de cada una de las palabras, por lo que algunos de ellos en el diccionario de Real Academia Española son:

Facultad.- Poder o derecho para hacer algo.²³

Gestión.- 1. Acción y efecto de gestionar
2. Acción y efecto de administrar²⁴

Gestionar.- 1. Llevar adelante una iniciativa o un proyecto.
2. Ocuparse de la administración, organización y funcionamiento de una empresa, actividad económica u organismo.
3. Manejar o conducir una situación problemática²⁵.

por lo tanto se puede definir como que Facultades de Gestión son “El poder y el derecho con que se dota a un organismo para su buen funcionamiento”.

Luego entonces atendiendo a los conceptos previos y en concordancia con la Tesis Aislada 1a. CIII/2012 (10a.) se pueden definir como Facultades de Gestión del SAT “El poder y derecho con que se ha dotado al Servicio de Administración Tributaria para dar asistencia a los contribuyentes controlar sus actos y vigilarlos, para lograr la recaudación fiscal necesaria para sufragar el gasto público”.

Otro concepto puede ser:

Facultades de Gestión del SAT.- “El poder y derecho con que se ha dotado al Servicio de Administración Tributaria para dar asistencia a los contribuyentes controlar sus

²³ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. (2015). <http://dle.rae.es/?id=HTxyZDZ> consulta 7 de noviembre de 2015

²⁴ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. (2015). <http://dle.rae.es/?id=JA0md4s> consulta 7 de noviembre de 2015

²⁵ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. (2015) <http://dle.rae.es/?id=JAQijnd> consulta 7 de noviembre de 2015

actos y vigilarlos, para lograr que cumplan con el mandato constitucional de contribuir al gasto público”.

Así, dichas facultades se encuentran dispersas en varios numerales del CFF como lo son los artículos del 40 al 42-A, 17-H, 69-B, el artículo 7 de la LSAT y 16 del RISAT, por mencionar algunos.

Por lo tanto la finalidad por las que cada vez se le otorgan más facultades al SAT es hacer cumplir las leyes tributarias así como la de obtener una mayor recaudación.

Entre las facultades conferidas al SAT se encuentran las denominadas medidas de apremio, que van desde la aplicación de multas, hasta el embargo de bienes, cuentas bancarias y de la negociación, cancelación de sellos digitales necesarios para la emisión de comprobantes fiscales digitales por internet y restricciones a la firma electrónica, la publicación de contribuyentes como empresas facturadoras de operaciones inexistentes o simuladas (EFOS), lo que pudiera parecer una violación a los derechos fundamentales como son al debido proceso consagrado en el artículo 14 constitucional, y el derecho humano de libertad de trabajo consagrado en el artículo 5 constitucional, ya que al cancelar los sellos digitales o publicar a los contribuyentes como EFOS, no es posible la expedición de comprobantes fiscales indispensables para el ejercicio del comercio, profesión o industria, sin embargo éstos últimos no son tema del presente trabajo, por lo que no serán tratados.

1.3 Los actos de molestia

Los actos de molestia son todas aquellas acciones emprendidas por las autoridades fiscales con las cuales ejercen sus facultades de gestión, tanto para que los contribuyentes omisos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias cumplan con las mismas así como las acciones por las cuales solicitan informes, documentos y verifican el cumplimiento de las disposiciones fiscales, tanto de pago como de informes.

En relación a los actos de molestia existe una similitud con los actos de privación, los primeros regulados por el artículo 16 de la CPEUM y los segundos en el artículo 14 de la misma.

La diferencia entre los actos de molestia y los de privación es que *“los actos de molestia son aquellos que afectan al gobierno de manera temporal, mientras que los actos de privación son los que tienen efectos permanentes en la esfera jurídica del particular”*²⁶.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) señala una distinción del origen y efectos entre los actos privativos y los actos de molestia según la siguiente tesis:

Época: Novena Época
Registro: 200080
Instancia: Pleno
Tipo de Tesis: Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo IV, Julio de 1996
Materia(s): Común
Tesis: P./J. 40/96
Página: 5

ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION.

El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; en tanto, el artículo 16 de ese mismo Ordenamiento Supremo determina, en su primer párrafo, que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del

²⁶ Pérez Raúl, Artículo 16 Actos de Molestia, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013 p. 1538

procedimiento. Por consiguiente, la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio, a los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento. Ahora bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto de autoridad impugnado como privativo, es necesario precisar si verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el primero de aquellos numerales, o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el cumplimiento de los requisitos que el segundo de ellos exige. Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional.

Amparo en revisión 1038/94. Construcciones Pesadas Toro, S.A. de C.V. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Susana Alva Chimal.

Amparo en revisión 1074/94. Transportes de Carga Rahe, S.A. de C.V. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Felisa Díaz Ordaz Vera.

Amparo en revisión 1150/94. Sergio Quintanilla Cobián. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Susana Alva Chimal.

Amparo en revisión 1961/94. José Luis Reyes Carbajal. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Felisa Díaz Ordaz Vera.

Amparo en revisión 576/95. Tomás Iruegas Buentello y otra. 30 de octubre de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Teódulo Ángeles Espino.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veinticuatro de junio en curso, aprobó, con el número 40/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veinticuatro de junio de mil novecientos noventa y seis.

Énfasis añadido.

De acuerdo al criterio anterior de la SCJN los actos de molestia sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, evidentemente del Estado, debiendo cumplir con los requisitos y formalidades establecidas en el numeral 16 de la Ley Suprema. Por lo tanto los actos de molestia son parte del actuar de las autoridades administrativas, sin embargo los mismos no quedan a la discrecionalidad de las autoridades ni al libre arbitrio de los funcionarios, sino que deben de apegarse tanto a los preceptos constitucionales como a los de las leyes y reglamentos de la materia, en aras de conservar el estado de derecho de los gobernados, así como de los derechos humanos reconocidos por la Constitución Política, en tanto que los actos privativos afectan de forma definitiva un derecho de un gobernado, que de igual forma no es discreción de la autoridad, sino que la misma debe observar los procedimientos y requisitos del artículo 14 constitucional.

1.4 Requisitos de los actos de molestia

Los actos de molestia deben de cumplir con ciertos requisitos que garanticen la seguridad jurídica de los gobernados. Dichos requisitos así como las formalidades correspondientes se encuentran en nuestra Carta Magna, en el CFF y en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes (LFDC).

Toda vez que los actos de molestia son las acciones que emprenden las autoridades para el ejercicio de sus facultades, y que los mismos deben de cumplir con requisitos y

formalidades previamente establecidas en los cuerpos normativos correspondientes, y que con el surgimiento de las tecnologías de la información se ha facultado al SAT al uso de las mismas para ejercer los actos de molestia, ha surgido un concepto adicional, las actuaciones electrónicas, las cuales van en intrínseca relación con los actos de molestia.

En la Ley de Firma Electrónica Avanzada se definen los conceptos de actos y de actuaciones electrónicas, los cuales son:

Actos.- “las comunicaciones, trámites, servicios, actos jurídicos y administrativos, así como procedimientos administrativos en los cuales los particulares y los servidores públicos de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, de la Procuraduría General de la República y de las unidades administrativas de la Presidencia de la República, utilicen la firma electrónica avanzada;”

Actuaciones electrónicas.- “las notificaciones, citatorios, emplazamientos, requerimientos, solicitud de informes o documentos y, en su caso, las resoluciones administrativas definitivas que se emitan en los actos a que se refiere esta Ley que sean comunicadas por medios electrónicos;”²⁷

De los conceptos anteriores se desprende que los actos pueden ser o son realizados tanto por los particulares como por la autoridad a través de los servidores públicos, y las actuaciones electrónicas solo por la autoridad.

Ahora bien, toda vez que las actuaciones electrónicas son ejercidas por las autoridades son por lo tanto actos de molestia, y cuando éstos son comunicados por medios electrónicos los mismos deben de ser firmados con la denominada firma electrónica avanzada, ya que uno de los requisitos de los actos de molestia es que los mismos ostenten la firma del funcionario competente.

²⁷ Artículo 2, fracciones I y II de la Ley de Firma Electrónica Avanzada

1.4.1 Requisitos constitucionales de los actos de molestia

De conformidad a la CPEUM para que una autoridad pueda legalmente ejercer actos de molestia, éstos deben de ser mediante un mandamiento por escrito de autoridad que cuente con la competencia para emitir el acto de molestia a ejecutar y debe así mismo estar debidamente fundada y motivada la causa legal para el ejercicio del procedimiento, así se establece en el artículo 16 del ordenamiento en comento.

El ejercicio de los actos de molestia realizados por el SAT deben de ser ejercidos dentro del marco constitucional antes mencionado, correspondiendo a esta autoridad muy en específico el párrafo décimo sexto del artículo ya referido que a la letra establece:

“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos²⁸”.

Esto es, debe existir una orden expedida por autoridad competente, señalar el domicilio en el que se llevará el acto de molestia, la persona a quien va dirigido, el motivo del acto de molestia, el levantamiento de actas circunstancias en presencia de dos testigos.

El derecho humano a la seguridad jurídica radica entre otros elementos a tener la certeza de que la autoridad que emite un acto de molestia se encuentre facultada legalmente para la emisión del acto, lo que implica que el mismo se encuentre dentro de sus funciones.

²⁸ Artículo 16 párrafo décimo sexto Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Al respecto el Poder Judicial de la Federación ha señalado que los actos de molestia deben de cumplir al menos ciertos requisitos para investirlos de constitucionalidad, lo cual se puede apreciar en la siguiente tesis:

Época: Novena Época

Registro: 184546

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XVII, Abril de 2003

Materia(s): Común

Tesis: I.3o.C.52 K

Página: 1050

ACTOS DE MOLESTIA. REQUISITOS MÍNIMOS QUE DEBEN REVESTIR PARA QUE SEAN CONSTITUCIONALES.

De lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Federal se desprende que la emisión de todo acto de molestia precisa de la concurrencia indispensable de tres requisitos mínimos, a saber: 1) que se exprese por escrito y contenga la firma original o autógrafa del respectivo funcionario; 2) que provenga de autoridad competente; y, 3) que en los documentos escritos en los que se exprese, se funde y motive la causa legal del procedimiento. Cabe señalar que la primera de estas exigencias tiene como propósito evidente que pueda haber certeza sobre la existencia del acto de molestia y para que el afectado pueda conocer con precisión de cuál autoridad proviene, así como su contenido y sus consecuencias. Asimismo, que el acto de autoridad provenga de una autoridad competente significa que la emisora esté habilitada constitucional o legalmente y tenga dentro de sus atribuciones la facultad de emitirlo. Y la exigencia de fundamentación es entendida como el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad, presupuesto que tiene su origen en el principio de legalidad que en su aspecto imperativo consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite; mientras que la exigencia de motivación se traduce en la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar. Presupuestos, el de la fundamentación y el de la motivación, que deben coexistir y se suponen mutuamente, pues no es posible citar disposiciones legales sin relacionarlas con los hechos de que se trate, ni exponer razones sobre hechos que carezcan de relevancia para dichas disposiciones. Esta correlación entre los fundamentos jurídicos y los motivos de hecho

supone necesariamente un razonamiento de la autoridad para demostrar la aplicabilidad de los preceptos legales invocados a los hechos de que se trate, lo que en realidad implica la fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 10303/2002. Pemex Exploración y Producción. 22 de agosto de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas.

Énfasis añadido

Como se puede observar de la lectura de la tesis anterior emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, existen a su criterio requisitos mínimos constitucionales para garantizar el derecho humano a la seguridad jurídica, los cuales son tres, 1) que conste por escrito y que contenga la firma autógrafa del funcionario, 2) que sea emitido por autoridad competente y 3) que en el documento se funde y motive la causa legal del procedimiento.

Si bien es cierto que a la fecha de la emisión de ésta tesis, la Constitución Política de los Estados Mexicanos aún no había sido reformada para reconocer los derechos humanos que hoy en día se reconocen en la misma, también lo es que los preceptos constitucionales para tutelar lo que en ese tiempo se denominaban garantías individuales siguen siendo los mismos.

Por otro lado en la tesis anterior se señala como requisito indispensable de validez de los actos de molestia, que contengan la firma autógrafa, sin embargo la Ley Federal del Procedimiento contencioso Administrativo (LFPCA) avala el uso de la firma electrónica²⁹, de tal forma que la Suprema Corte de la Nación se ha pronunciado

²⁹ Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, Artículo 1-A fracción XII.

dando su aval a los dispositivos legales que la contemplan, como lo son el CFF³⁰ y el LFPCA, entre otras, como se puede apreciar en la siguiente tesis aislada:

Época: Décima Época
Registro: 2003562
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 3
Materia(s): Administrativa
Tesis: VIII.2o.P.A.18 A (10a.)
Página: 1782

DOCUMENTOS DIGITALES CON FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA O SELLO DIGITAL. PARA SU VALORACIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NO DEBE ATENDERSE AL ARTÍCULO 210-A DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES, AL TENER EL MISMO VALOR PROBATORIO QUE LOS QUE CUENTAN CON FIRMA AUTÓGRAFA.

Del artículo 46, segundo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se advierte que para la valoración en el juicio contencioso administrativo de los documentos digitales con firma electrónica avanzada o sello digital, no debe atenderse al artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, ya que el Código Fiscal de la Federación contiene diversas reglas aplicables a éstos que permiten autenticar su autoría, al disponer en su numeral 17-D, párrafo tercero, que la firma electrónica avanzada sustituye a la autógrafa, con lo cual garantiza la integridad del documento y produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los que cuentan con firma autógrafa, al tener el mismo valor probatorio.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 26/2013. Administradora Local Jurídica de Torreón. 14 de marzo de 2013. Unanimidad de votos. Ponente: René Silva de los Santos. Secretaria: Lilian González Martínez.

Como se puede apreciar la SCJN ha señalado que la firma electrónica tiene la misma validez que la firma autógrafa, incluso sustituyéndola y produciendo los mismos efectos legales de ésta última.

³⁰ Código Fiscal de la Federación Artículo 38.

Es claro que el uso de las tecnologías de la información son una herramienta eficaz de comunicación con las que se ahorra tiempo y se reducen costos, por eso se ha ido generalizando su uso y evolucionando las normas jurídicas con la incorporación de su uso y que para efectos de dar validez a los mensajes o notificaciones realizadas deben ser autenticadas por una firma, lo cual evidentemente no puede ser autógrafa, por el contrario debe ser electrónica, como lo es la firma electrónica avanzada, respecto de la cual el artículo 89 del Código de Comercio señala que la firma electrónica son *“Los datos en forma electrónica consignados en un Mensaje de Datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo por cualquier tecnología, que son utilizados para identificar al Firmante en relación con el Mensaje de Datos e indicar que el Firmante aprueba la información contenida en el Mensaje de Datos, y que produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en juicio”*.

De la definición contenida el Código de Comercio, se aprecia como la misma asocia el mensaje de datos con el firmante, es decir, la persona que posee los datos para la creación de la firma electrónica, señalando que de ésta forma aprueba la información contenida en el mensaje de datos, es decir, es la manifestación de la voluntad del firmante, de ser responsable del contenido del mismo, de tal forma que como se puede apreciar, las normas jurídicas han incorporado el uso de la firma electrónica como una herramienta práctica e idónea para efectos de comunicar de manera electrónica, asociando al responsable de los mismos mediante el uso de la firma electrónica.

1.4.2 Requisitos legales de los actos de molestia

El Código Fiscal de la Federación como ley adjetiva es donde se encuentran establecidos los requisitos y procedimientos de los actos de molestia de las autoridades fiscales, el cual está armonizado con la CPEUM.

De acuerdo al CFF en su artículo 38 se señala que los actos de molestia deben de cumplir con requisitos mínimos como lo señala la CPEUM, como constar por escrito en documento impreso o digital, en éste último supuesto deben ser notificados a través de la herramienta informática denominada como buzón tributario el cual es definido por el SAT de la siguiente forma: *“Es un servicio de comunicación en línea, disponible en*

*nuestra sección de Trámites, para interactuar e intercambiar documentos digitales con las autoridades fiscales de forma ágil, oportuna, confiable, sencilla, cómoda y segura”.*³¹

Como se puede observar se ha incorporado al CFF como un medio de notificación válido, la aplicación informática ubicada dentro de la página de internet del SAT denominado “Buzón Tributario”.

Así mismo los actos de molestia, en términos del CFF deben de señalar la autoridad que lo emite, estar fundados y motivados y señalar el propósito u objeto del mismo así como contar con la firma del funcionario competente que los emite, y cuando los mismos sean a través de documentos digitales evidentemente la firma deberá ser electrónica.

1.5 Las diversas facultades de gestión previstas en diversas normas

Las facultades de gestión se encuentran establecidas en diversas normas, toda vez que dichas facultades son varias, sin embargo para efectos del presente trabajo solo serán abordadas algunas de las inherentes al SAT contenidas en la CPEUM, y en el CFF, por ser estas normas nuestro marco de referencia para efectos del presente trabajo de investigación.

Evidentemente toda autoridad goza de legitimidad en sus facultades para el ejercicio de sus funciones por lo que el SAT como autoridad tributaria no es la excepción, y para el ejercicio de sus funciones ha sido dotado de diversas facultades, entre ellas las llamadas facultades de gestión, las cuales serán identificadas, clasificadas y analizadas en el presente trabajo de investigación.

³¹ Servicio de Administración Tributaria
http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/default.aspx consulta 21 de abril de 2106.

1.5.1 En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

El fundamento constitucional de las facultades de gestión de las autoridades fiscales se encuentra expresamente en el artículo 16 de la Carta Magna de México, precisamente en los párrafos primero, en que se autoriza a las autoridades a ejercer sus facultades de gestión siempre y cuando cumplan con los requisitos de que la autoridad competente funde y motive la causa legal del procedimiento, así como el párrafo décimo sexto en cual se establece que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, es decir se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas sujetas a la revisión, el objeto de la revisión, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el contribuyente o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Así tenemos que las facultades de gestión otorgadas a las autoridades fiscales son las de control y vigilancia del cumplimiento de los contribuyentes, debiendo cumplir la autoridad en todo momento con los requisitos mínimos antes señalados para garantizar el derecho humano a la seguridad jurídica de los particulares.

Las facultades de gestión del SAT, si bien es cierto que tienen su origen en nuestra Carta Magna, de manera genérica, también lo es que dichas facultades se las confiere de manera expresa y detallada el CFF, como de verá más adelante.

1.5.2 En el Código Fiscal de la Federación

Toda vez que la autoridad solo puede hacer lo que las leyes expresamente les faculta, en aras de garantizar el derecho a la seguridad jurídica, el ejercicio de las diversas facultades del SAT se encuentran debidamente establecidas en el CFF, por lo que se deben de cumplir los requisitos y formalidades que garanticen un estado de derecho a los ciudadanos ante las actuaciones de las autoridades fiscales.

Por lo anterior señalado, en el CFF se faculta al SAT para controlar y vigilar, así como para comprobar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales, por lo tanto existe una dicotomía entre las facultades de gestión y las de comprobación, como se puede leer en la siguiente tesis aislada.

Época: Décima Época
Registro: 2000798
Instancia: Primera Sala
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 1
Materia(s): Administrativa
Tesis: 1a. CIII/2012 (10a.)
Página: 1094

FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SUS DIFERENCIAS.

Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal está facultada constitucionalmente en el artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo ordenamiento supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Ahora, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, la prevista en el numeral 41, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2010, por medio de la cual la autoridad fiscal requiere a los contribuyentes la presentación de los documentos por los cuales se acredite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, en caso de no hacerlo, procederá a imponer la multa correspondiente con el objeto de controlar y vigilar el cumplimiento de dichas obligaciones. En cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se encuentran previstas en el numeral 42 del código tributario invocado, y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las citadas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir.

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

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

Luego entonces de acuerdo con la tesis anterior resulta que las facultades de gestión son las de asistencia, control y vigilancia, en tanto que las facultades de comprobación son la inspección, verificación, determinación o liquidación.

Dentro de las facultades de asistencia debemos diferenciar dos tipos de asistencia, el primero es la relativo a la orientación de los contribuyentes para que cumplan de forma adecuada con las obligaciones fiscales las cuales se enlistan en el artículo 33 del CFF y en el artículo 32 del RISAT entre las que se encuentran proporcionar orientación gratuita, elaboración y distribución de folletos explicativos y la difusión de resoluciones, reglas y criterios de carácter interno que se emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y el segundo tipo de asistencia es el que consiste en que el SAT está facultado para *“proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, la información y documentación que sea objeto de la solicitud”*.³²

Hecha la distinción anterior respecto a las facultades asistencia del SAT, que en realidad son obligaciones de la autoridad tributaria, cabe mencionar que en el presente trabajo no se abundará más en dichas facultades por no ser ésta facultad el tema central de interés de la presente investigación.

Por otro lado las facultades de control tienen la finalidad de mantener actualizado el padrón del registro federal de contribuyentes, la asignación del folio fiscal y del sello digital del SAT a los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) expedidos por los contribuyentes, todo tendiente a lograr la recaudación estimada en la Ley de Ingresos de la Federación que cada año se aprueba y publica.

Toda vez que según la autoridad tributaria los medios de control y vigilancia no han sido suficientes para desincentivar el incumplimiento reiterado de los contribuyentes en la presentación de declaraciones³³ lo que evidentemente tiene como consecuencia

³² Fracción 9 artículo 7 LSAT

³³ Exposición de motivos para la reforma del artículo 41 fracción I del CFF presentada por el Ejecutivo Federal el 10 de septiembre de 2009.

la falta de recaudación de los impuestos que a través de las declaraciones omitidas se debería de obtener es que constantemente se han buscado nuevas medidas de control mismas que al incorporarse en el CFF se dota más facultades de control al SAT.

Por su parte las facultades de vigilancia son aquellas que tienen como finalidad que el SAT esté enterado de las operaciones celebradas por los contribuyentes, a través de la presentación de declaraciones e informes a que se obliga a los contribuyentes que se encuentren en determinados supuestos, mismas que se encuentran dispuestas en diversas leyes federales y reglamentos, y que no tienen como finalidad la determinación de una contribución para pagar, como lo son la obligación de los contribuyentes de presentar la declaración mensual de operaciones con terceros (DIOT), la declaración informativa de sueldos y salarios y otras retenciones, la declaración informativa sobre situación fiscal, el envío mensual de la contabilidad electrónica misma que a la fecha solo consta del envío del catálogo de cuentas por primera vez y cada que el mismo se modifique así como de la balanza de comprobación, la presentación de avisos por la simple realización de actividades consideradas como vulnerables según la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

Por lo tanto mediante el control que realiza la autoridad tributaria de que los contribuyentes cumplan con las diversas obligaciones que a los mismos se impone mediante las diversas leyes federales así como sus respectivos reglamentos, el SAT obtiene la información necesaria para realizar la vigilancia correspondiente para determinar si los contribuyentes están cumpliendo con la obligación constitucional de contribuir al gasto público o no, y en todo caso pasar del ejercicio de las facultades gestión consistentes en el control y la vigilancia, a las facultades de comprobación a que le faculta el CFF.

Como se puede apreciar las facultades de gestión consistentes en la vigilancia y el control están intrínsecamente relacionadas entre sí, existe una dicotomía entre las mismas para efectos de definir las, pero para efectos de su ejercicio pudiera ocurrir que no se distingan claramente una de la otra, es decir para controlar se debe de vigilar y para poder vigilar se debe de controlar, de tal forma que la dicotomía entre ambas es endeble y difícil de identificar.

Dentro de las diversas facultades de gestión que se encuentran establecidas en el CFF están las medidas de apremio que tiene la finalidad de someter a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, solicitar el auxilio de la fuerza pública, la imposición de multas, el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación, así como solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia o resistencia, por parte del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, a un mandato legítimo de autoridad competente cuando sea el caso.

De lo anterior resulta que como ya se señaló es muy endeble la diferencia que existe en algunas obligaciones impuestas a los contribuyentes para poder determinar si con la información proporcionada al SAT, éste ejercerá sus facultades de control o de vigilancia, aunque muy probablemente serán ambas por la intrínseca relación que existe entre las mismas y debido a que para el ejercicio de una es necesario el ejercicio de la otra y viceversa.

Por otro lado la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran entre otras las previstas en los artículos 22, 41, 41-A y 41-B del CFF³⁴, mismas que serán abordadas en el capítulo 5.1.

1.6 Las facultades de gestión y las cualidades de un acto de molestia

Es importante hacer un análisis de lo que son las facultades del SAT versus los actos de molestia ejercitados por ésta autoridad, con la finalidad de dejar en claro que si bien pudieran confundirse es oportuno señalar que el ejercicio de unas es el inicio de las otras.

Las facultades de gestión del SAT tienen como finalidad principal la fiscalización de los actos de los contribuyentes e incluso de quienes no estando registrados en el padrón fiscal realicen operaciones financieras, por lo tanto el ejercicio de sus facultades son a través de los actos de molestia.

³⁴ Tesis: 2ª. CXLVII/2016 (10ª.)

Los actos de molestia mediante los cuales el SAT ejerce sus facultades de gestión están regulados como ya se dijo, principalmente por mandamiento constitucional *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.....”*³⁵ y así mismo se encuentran sujetos a las formalidades establecidas en el CFF, con lo cual se pretende dar certeza jurídica a los contribuyentes, ya que se pretende delimitar con claridad las actuaciones del SAT en el ejercicio de sus facultades, de tal forma que el contribuyente debe saber cuáles serán los alcances que tendrán dichas actuaciones.

Sin embargo respecto al mandato constitucional en cuanto a los requisitos de los actos de molestia la forma de saber si se trata de una autoridad competente y facultada la que emite el acto de molestia es mediante la firma ya que la firma representa la manifestación de la voluntad de quien la estampa, sin embargo en el CFF se establece como uno de los requisitos de los actos de molestia ostentar la firma del funcionario que emite el acto, pero no la firma autógrafa sino la firma digital la cual se trata de *“El conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa”*³⁶

Empero por tratarse de un archivo electrónico del cual se pueden crear cuantas copias se deseen y alojarse tanto en memorias y básicamente en cualquier dispositivo ¿acaso no pueden firmar con ellos cualquier persona y no precisamente el titular de la firma electrónica? Consideramos que sí, luego entonces, ¿qué seguridad brindarán los documentos firmados mediante la firma electrónica, de que efectivamente fue el funcionario competente y facultado quien emitió el acto de molestia?, consideramos que la incertidumbre puede ser alta, sin embargo por estar así considerado tanto en el CFF como en la Ley de Firma Electrónica, no hay otra opción más de considerar como legales los actos de molestia de ésta forma emitidos, toda vez que el poseedor de los datos contenidos en la firma electrónica, es el responsable de los mismos.

³⁵ Artículo 16 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

³⁶ Fracción XIII artículo 2 de la Ley de Firma Electrónica Avanzada

CAPÍTULO 2. CONTENIDO Y ALCANCE DOGMÁTICO DEL DERECHO HUMANO A LA SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTO TANTO EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CPEUM Y EN LA NORMATIVA CONVENCIONAL APLICABLE

Los derechos *humanos* “*son aquellos que el ser humano tiene por el sólo hecho de ser persona y no porque el Estado los otorgue*”³⁷, en éste sentido con la reforma constitucional del 10 de junio de 2011 cambia el sentido de la protección constitucional no solo con el cambio de la denominación del capítulo I, de “Las Garantías Individuales” a “De los Derechos Humanos y sus Garantías” ya que en su artículo primero señala que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos no solo en la Constitución, sino también los reconocidos por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano es parte, de tal forma que es claro que los derechos humanos no se otorgan, sino que se reconocen y deben ser garantizados.

Como ya se dijo para efectos de garantizar los derechos humanos, los mismos han sido reconocidos tanto en la Constitución Mexicana así como en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, por lo que el Dr. Miguel Carbonell señala “*los tratados internacionales en materia de derechos humanos firmados y ratificados por México son Constitución*”³⁸, es decir no debe de haber un debate entre la supremacía de la Constitución y los tratados internacionales de los que México es parte, toda vez que deberá de ser aplicado el instrumento que más favorezca a las personas en cuanto a la protección de sus derechos humanos.

No obstante lo anterior la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante contradicción de tesis 293/2011 ha dejado clara la supremacía Constitucional al señalar que si bien la Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos es Vinculante para los jueces mexicanos siempre que sea más favorable a la persona, en caso de que en la Constitución haya una restricción expresa al ejercicio de los Derechos Humanos, se debe atender al texto Constitucional.

Ahora bien, los derechos humanos no presuponen una total libertad a las personas para hacer o no hacer, ya que los mismos pueden ser restringidos o regulados tanto

³⁷ Ortíz Rigoberto. La Seguridad Jurídica, Los Derechos Humanos en la Jurisprudencia Mexicana. Comisión Nacional de los Derechos Humanos. México 2004. p. 34

³⁸ Carbonell Miguel. El ABC de los Derechos Humanos y del Control de Convencionalidad. Editorial Porrúa. México 2015. P. 37

por la Constitución como por los ordenamientos legales ordinarios, para dar cumplimiento a los mismos así como para conservar el orden social.

En armonía con lo anterior, en el artículo 16 Constitucional se consagra el derecho humano a la seguridad jurídica, de tal forma que paradójicamente en éste artículo se tutela dicho derecho pero a su vez se restringe la total libertad o derechos de las personas, es decir, dicho artículo en su párrafo primero reza “*Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones*” sin embargo ésta prerrogativa no es absoluta, ya que en el mismo párrafo señala las formalidades que se deben de cumplir para restringir ese derecho a *prima facie*, que son la existencia de un mandamiento que sea por escrito, emitido por autoridad competente, es decir que tenga la facultad para emitir el acto de molestia de que se trate y que además funde, es decir que señale la norma aplicable al caso concreto, y motive, esto es, que explique mediante razonamientos la causa que da origen a ejercer dicho acto de molestia, de tal forma que dicho artículo no solo limita y o protege el derecho a la seguridad jurídica de las personas, sino que también regula y limita el actuar de las autoridades, con la finalidad de garantizar el derecho humano a la seguridad jurídica.

2.1 La seguridad jurídica y los derechos humanos de los contribuyentes

Una reflexión importante es conocer si los contribuyentes tienen derechos humanos, es decir ¿sus derechos son reconocidos y tutelados por los sistemas de derechos humanos tanto los nacionales como los internacionales?, al respecto vienen bien algunas definiciones para poder asentar de forma adecuada ésta reflexión planteada.

Contribuyente.- Persona obligada pago (sic) de la contribución o impuesto.³⁹

Contribuyentes.- Son las personas naturales o jurídicas, o los administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos⁴⁰.

Derechos Humanos.- Los Derechos Humanos son el conjunto de prerrogativas sustentadas en la dignidad humana, cuya realización efectiva resulta indispensable para el desarrollo integral de la persona. Este conjunto de prerrogativas se encuentra establecido dentro del orden jurídico nacional, en nuestra Constitución Política, tratados internacionales y las leyes.

³⁹ De Pina Rafael, de Pina Vara Rafael. Diccionario de Derecho. Porrúa México 2005

⁴⁰ http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_c.htm consulta 23 de octubre de 2016

“El respeto hacia los derechos humanos de cada persona es un deber de todos. Todas las autoridades en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos consignados en favor del individuo”⁴¹.

Derechos Humanos.- Los derechos humanos son garantías esenciales para que podamos vivir como seres humanos. Sin ellos no podemos cultivar ni ejercer plenamente nuestras cualidades, nuestra inteligencia, talento y espiritualidad⁴².

En general los derechos humanos se rigen por los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, y se encuentran obligadas todas las autoridades a respetar estas prerrogativas de las personas.

Al respecto Gabriela Ríos hace la siguiente cita: *“Luigi Ferrajoli señala que no es suficiente con saber que son los derechos fundamentales, sino que para dar una verdadera respuesta a si los contribuyentes tienen derechos, se deben de contestar dos preguntas más ¿Cuáles son?, y ¿cuáles deben ser garantizados como tales?”⁴³*

Por lo que Luigi Ferrajoli sigue diciendo *“para establecer cuales derechos deben ser protegidos como fundamentales debe partirse del punto de vista de tres criterios axiológicos: el nexo entre derechos humanos y paz, el nexo entre derechos humanos e igualdad y el papel de los derechos fundamentales como leyes de más débil”⁴⁴*

En relación a los anterior Ferrajoli concluye que los derechos de los contribuyentes (o pagadores de impuestos como les llama) deben ser tutelados como derechos fundamentales, ya que éstos cumplen con la función de proteger a los contribuyentes ante la potestad tributaria del Estado.

En el marco constitucional mexicano, encontramos en el artículo 1º. La siguiente frase imperativa:

“En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado

⁴¹ Comisión Nacional de Derechos Humanos. http://www.cndh.org.mx/Que_son_Derechos_Humanos consulta 23 de octubre de 2016

⁴² Naciones Unidas. <http://www.un.org/es/rights/overview/> consulta 23 de octubre de 2016

⁴³ Ríos Gabriela. Derechos Humanos de los Contribuyentes. UNAM , México 2014 p. 30

⁴⁴ *Ibidem* p. 31

*Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece*⁴⁵.

Por lo tanto al señalar en el primer enunciado, “todas las personas” se encuentran incluidos los contribuyentes, ya que son personas, y “todas las personas” además abre la puerta a otro tipo de personas diferente a las personas humanas, es decir a las personas jurídicas que a la vez son contribuyentes.

Luego entonces de acuerdo con lo ya señalado encontramos que los contribuyentes ya sean personas humanas o personas jurídicas son sujetos de los derechos humanos.

2.2 Sistema Universal de Derechos Humanos

En el Sistema Universal de Derechos Humanos, en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en el artículo 17 contempla el derecho a la seguridad jurídica, el cual señala:

“1. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación.

*2. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques”*⁴⁶.

Por otro lado aunque no se señala de forma explícita en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, el derecho a la seguridad jurídica, queda sujeto a lo señalado en el artículo 8 de, que señala *“Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley”*⁴⁷.

⁴⁵ Artículo 1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

⁴⁶ Naciones Unidas. Derechos Humanos. Oficina del Alto Comisionado.

<http://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CCPR.aspx> consulta 11 de noviembre de 2017

⁴⁷ Organización de los Estados Americanos.

<http://www.oas.org/es/cidh/expresion/showarticle.asp?artID=163&IID=2> consulta 17 de octubre de 2016

De tal forma que el derecho humano a la seguridad jurídica en el Sistema Universal de los Derechos Humanos, se encuentra establecidos en el artículo 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y de forma implícita en el artículo 8 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, al conceder a las personas el derecho a un recurso efectivo contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley.

Evidentemente por tratarse de un derecho fundamental, el mismo debe estar contenido claramente en la Constitución de cada Estado, y las leyes secundarias deben de estar en armonía con dicho precepto,

2.3 Carta Árabe de los Derechos Humanos

En la Carta Árabe de los Derechos Humanos, en la segunda categoría es donde se establecen las reglas en materia de seguridad jurídica en los artículos 12, 13, 15, 16, 17 y 19, con los que se pretende garantizar los derechos fundamentales a los ciudadanos de los países miembros del Sistema Árabe⁴⁸.

2.4 Sistema Europeo de los Derechos Humanos

El sistema Europeo de los Derechos Humanos, señala la protección de diversos derechos y libertades, garantiza entre otros el debido proceso, pero no se expresa respecto al derecho de seguridad jurídica, lo que llama la atención, toda vez que ¿acaso en los países miembros la seguridad jurídica es plenamente garantizada por las Constituciones y por los operadores judiciales de cada uno de ellos?, ¿o es acaso que la seguridad jurídica es un tema intrascendente en dichos países?

Independientemente de la razón, se entiende que si es violado algún derecho fundamental dentro de algún país miembro del Sistema Europeo de Derechos Humanos, se podrá acudir al Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

2.5 Convención Americana sobre Derechos Humanos

⁴⁸ Arab Center for International Humanitarian Law and Human Rights Education. https://www.acihl.org/articles.htm?article_id=6 consulta 17 de octubre de 2016

En relación a la seguridad jurídica en materia fiscal, la Convención Americana de Derechos Humanos prevé en su artículo 25 la protección judicial en el que señala *“Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales”*⁴⁹.

Toda vez que el ejercicio de las facultades de gestión del SAT, son realizadas por ésta autoridad en el desempeño de sus funciones oficiales, el artículo aplicable a la protección de los derechos humanos de los contribuyentes, es decir, la tutela judicial efectiva se encuentra consagrada en el artículo 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos, citado en el párrafo anterior.

Es en el mismo artículo en el que se señala el compromiso de los Estados parte, en materia de tutela judicial efectiva, es decir están obligados a garantizar los derechos de toda persona que interponga algún recurso, a desarrollar las posibilidades del recurso judicial y a garantizar el cumplimiento por las autoridades competentes de toda decisión precedente.

⁴⁹ Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Organización de los Estados Americanos. <http://www.cidh.oas.org/Basicos/Spanish/Basicos2.htm> consulta 17 de octubre de 2016.

CAPÍTULO 3. LAS FACULTADES DEL SAT Y LA SITUACIÓN FINANCIERA DE MÉXICO

En México como en todos los países, se requiere de una recaudación constante, efectiva y suficiente para sufragar los gastos de la federación, independientemente de la situación financiera por la que atraviese el país, que en ocasiones podrá ser buena y en otras mala o regular, por lo que es necesario dotar de diversas facultades al organismo encargado de la recaudación de la hacienda pública para que pueda lograr de forma efectiva la recaudación de impuestos; para efectos de México, el organismo encargado es el Servicio de Administración Tributaria quien evidentemente está dotado de diversas facultades con el objeto de que pueda cumplir con los objetivos recaudatorios que año con año se publican mediante la Ley de Ingresos de la Federación.

Por lo tanto la política económica de México está orientada a lograr los objetivos propuestos en el paquete económico de cada año, entre ellos el de la recaudación fiscal, ya que con ello se puede cumplir con la obligación del Estado de sufragar el gasto público, por lo que *“Uno de los determinantes del bienestar económico y de los niveles de ingreso per cápita de una economía es la política fiscal, el tamaño del sector público, las distintas funciones del gasto público y la estructura fiscal a través de la cual se financia el sector público”*⁵⁰.

3.1 Situación Financiera de México

Las finanzas de México, en lo que respecta a la obtención de ingresos, los mismos estaban basados en un mayor porcentaje en los ingresos petroleros como se muestra a continuación según la estimación de ingresos de cada año publicados en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) y la recaudación real:

⁵⁰ Castañeda Olivia (Et Al). Importancia de la Política Tributaria en la Actividad Económica. MAPorrúa. México 2015. p. 97

**Ingresos petroleros en la LIF⁵¹
Presupuestado**

Ingresos petroleros reales obtenidos⁵²

Millones de pesos

Año	Ingresos Petroleros	Total	%	Ingresos Petroleros	Total	%
2017	400,415.50	4,888,892.50	8.19%	*	*	
2016	398,392.90	4,763,874.00	8.36%	789,148.00	4,845,530.30	16.29%
2015	439,706.90	4,694,677.40	9.37%	843,433.70	4,266,989.50	19.77%
2014	462,357.50	4,467,225.80	10.35%	1,221,163.90	3,983,056.10	30.66%
2013	478,432.50	2,498,464.50	19.15%	1,344,487.60	3,800,415.60	35.38%
2012	428,877.30	2,313,614.20	18.54%	1,386,406.40	3,514,529.50	39.45%
2011	386,500.40	2,179,289.60	17.74%	1,244,539.60	3,271,080.10	38.05%
2010	359,892.30	1,994,495.80	18.04%	1,026,895.20	2,960,443.00	34.69%
2009	415,683.40	1,916,395.40	21.69%	870,040.20	2,817,185.50	30.88%
2008	344,642.90	1,785,787.10	19.30%	1,267,794.50	2,860,926.40	44.31%
2007	338,279.60	1,511,815.70	22.38%	925,283.80	2,485,785.00	37.22%

* A la fecha de la consulta solo estaba publicado al mes de septiembre de 2017, cuyos importes eran por ingresos petroleros \$ 584,851.80 y total \$ 3'772,986.40 (cifras en millones de pesos).

Fuente:

http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/Finanzas_Publicas/Estadisticas_Oportunidades_de_Finanzas_Publicas 4 de noviembre de 2017

⁵¹ Ley de Ingresos de la Federación de para cada ejercicio fiscal

⁵² <http://presto.hacienda.gob.mx/EstoporLayout/Layout.jsp> consulta: 4 de noviembre de 2017

Así mismo cabe señalar que México ha tenido un crecimiento económico mínimo *“Debido al bajo crecimiento mundial, precios bajos del petróleo y a la desaceleración de países como China, México no podrá superar el crecimiento que registra durante los últimos 20 años, indicó Raúl Feliz, experto del Centro de Investigación y Docencia Económica (CIDE). Llevamos más de 20 años creciendo al 2% (...) es un crecimiento mediocre y no se ve en el corto plazo que vaya a haber un crecimiento más fuerte”*.⁵³

De tal forma que dado a las condiciones del mercado petrolero y el desplome en los precios del petróleo ha sido necesario que la Federación obtenga los ingresos necesarios para sufragar el gasto público, básicamente incrementando la recaudación de impuestos, y para tal efecto ha sido necesaria la instrumentación del uso de las tecnologías de la información, para poder obtener información con más prontitud sobre el cumplimiento de los contribuyentes, por lo que además se le han otorgado al SAT más facultades, con la finalidad de lograr una recaudación tributaria más eficaz.

Derivado de lo anterior el Gobierno Federal instrumentó para el ejercicio fiscal de 2014 una reforma fiscal que lograra una recaudación suficiente para ejercer al gasto público de la federación.

Con respecto a los resultado de la reforma fiscal la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) señaló *“La oportuna reforma fiscal que introdujo el gobierno en 2014 aumentó la recaudación de los ingresos tributarios no petroleros en 2015 y 2016 en alrededor de 3 puntos porcentuales del PIB (.....), y compensó la disminución de ingresos por el petróleo durante el periodo. El gasto público total creció en 2016 (.....) debido al apoyo financiero del gobierno a PEMEX, los pagos del servicio de la deuda en aumento y los costos de las pensiones. Con ingresos totales que aumentan más rápido que el gasto, el requerimiento financiero del sector público (RFSP) disminuyó 1.1 puntos porcentuales del PIB a 3% del PIB en 2016; y se prevé que llegue a 2.9% en 2017 y a 2.5% en 2018 (.....)”*⁵⁴.

⁵³ <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2015/11/10/mexico-mismo-crecimiento-20-anos>-cide consulta 2 de abril de 2017

⁵⁴ <https://www.oecd.org/eco/surveys/mexico-2017-OECD-Estudios-economicos-de-la-ocde-vision-general.pdf> consulta 30 de junio de 2017

Por lo que se puede observar, la reforma fiscal para 2014, fue un acierto del gobierno federal, al lograr un incremento en la recaudación fiscal, compensando de ésta forma la disminución de ingresos petroleros.

Sin embargo con la finalidad de lograr la recaudación necesaria para sufragar el gasto público, así como para dar cumplimiento a los compromisos internacionales en materia tributaria, que el Estado mexicano ha contraído, se han firmado diversos convenios.

3.2. Convenios firmados por México en materia fiscal

El Estado mexicano ha firmado convenios fiscales con diversos países, con la finalidad de evitar una doble tributación de los residentes de cada país, así como para el intercambio de información financiera que sea relevante para favorecer la recaudación de impuestos en los países contratantes.

Con la firma de los tratados o convenios internacionales para el intercambio de información financiera impulsada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos se ha buscado evitar la evasión fiscal, la doble tributación así como lograr el incremento de la recaudación fiscal en los países contratantes, lo que ha ocasionado que *“Muchos de los conocidos paraísos fiscales desaparecerán porque los Estados se están obligando a compartir información a pesar del secreto bancario. Detrás del auge de estos convenios se encuentran la necesidad de que las naciones conserven su soberanía y conservar el derecho de tributación que les correspondan”*⁵⁵.

Como ya se mencionó los tratados firmados por México con diversos países, tienen la finalidad común entre los países contratantes el intercambio de información para lograr obtener una mayor recaudación de impuestos, por lo tanto los convenios celebrados entre los mismos los benefician económicamente al contar con información que es la base para la recaudación fiscal.

⁵⁵ Centro de Investigaciones Jurídicas Martínez Arrieta.
<https://cijma.wordpress.com/2012/03/05/convenios-sobre-el-intercambio-de-informacion-celebrados-por-mexico/> consulta 25 de octubre de 2017

Evidentemente el acuerdo de intercambio de información es mediante firma del mismo, ya sea de forma multilateral o bilateral, en el cual se señala expresamente los impuestos que se incluyen en el convenio, ya sea que se denominen igual o que sean de naturaleza idéntica.

El intercambio de información puede ser de forma automática, como por ejemplo el acuerdo “Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Departamento del Tesoro de Estados Unidos para mejorar el Cumplimiento Fiscal Internacional incluyendo con respecto a FATCA”, que en su artículo 2, señala que puede ser por previo requerimiento de uno de los estados contratantes.

La información que se intercambia es dependiendo del convenio y de lo solicitado por cada Estado, la cual puede ser por ejemplo, según el Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Departamento del Tesoro de Estados Unidos para mejorar el Cumplimiento Fiscal Internacional incluyendo con respecto a FATCA la siguiente:

La información que se obtendrá e intercambiará con respecto al 2015 como segunda etapa será:

- 1. El nombre, dirección y TIN de EE.UU. de cada estadounidense que sea cuentahabiente de Cuentas Reportables a EE.UU.*
- 2. El número de la cuenta.*
- 3. El nombre y número de identificación de la Institución Financiera de México Sujeta a Reportar.*
- 4. El saldo promedio mensual o valor de la cuenta.*
- 5. En el caso de una Cuenta de Depósito: el monto bruto total de intereses pagados o acreditados en la cuenta durante el año.*
- 6. En los casos de cuentas no descritas en los puntos 5 o 6: el monto bruto total pagado o acreditado al Cuentahabiente con respecto a la cuenta durante el año.*

La información que se obtendrá e intercambiará con respecto al 2016 como tercera etapa y años subsecuentes será:

- 1. El nombre, dirección y TIN de EE.UU. de cada estadounidense que sea cuentahabiente de Cuentas Reportables a EE.UU.*
- 2. El número de la cuenta.*

3. *El nombre y número de identificación de la Institución Financiera de México Sujeta a Reportar.*
4. *El saldo promedio mensual o valor de la cuenta.*
5. *En el caso de cualquier Cuenta en Custodia: el monto bruto total de intereses, dividendos y cualquier otro ingreso derivado de los activos que se mantengan en la cuenta, pagados o acreditados durante el año.*
6. *En el caso de una Cuenta de Depósito: el monto bruto total de intereses pagados o acreditados en la cuenta durante el año.*
7. *En los casos de cuentas no descritas en los puntos 5 o 6: el monto bruto total pagado o acreditado al Cuentahabiente con respecto a la cuenta durante el año”⁵⁶*

De conformidad con el Acuerdo sobre intercambio de información tributaria OCDE, la información a intercambiar y los requisitos son:

- (a) la identidad de la persona sometida a inspección o investigación;*
- (b) una declaración sobre la información solicitada en la que conste su naturaleza y la forma en que la Parte requirente desee recibir la información de la Parte requerida;*
- (c) la finalidad fiscal para la que se solicita la información;*
- (d) los motivos que abonen la creencia de que la información solicitada se encuentra en la Parte requerida u obra en poder o bajo el control de una persona que se encuentre en la jurisdicción de la Parte requerida;*
- (e) en la medida en que se conozcan, el nombre y dirección de toda persona en cuyo poder se crea que obra la información solicitada;*
- (f) una declaración en el sentido de que el requerimiento es conforme con el derecho y las prácticas administrativas de la Parte requirente; de que si la información solicitada se encontrase en la jurisdicción de la Parte requirente la autoridad competente de esta última estaría en condiciones de obtener la información según el derecho de la Parte requirente o en el curso normal de la práctica administrativa; y de que es conforme con el presente Acuerdo;*
- (g) una declaración en el sentido de que la Parte requirente ha utilizado todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener la información, salvo aquellos que dieran lugar a dificultades desproporcionadas.”⁵⁷*

Es evidente que la información puede ser diferente según el caso, por otro lado la información obtenida tiene la finalidad de proporcionar los elementos necesarios para determinar si la persona respecto de la cual se solicitó la información, para efectos tributarios ha cumplido con los preceptos fiscales o en su caso fincar el crédito fiscal correspondiente, al margen de otras sanciones como puede ser en materia penal.

⁵⁶ Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara A. C. Comisión Fiscal (2016). <http://www.ccpudg.org.mx/wp-content/uploads/1-125-Boletin-Fiscal-ENERO-2016-Intercambio-de-Informacion-del-SAT-con-el-IRS.pdf> consulta: 11 de noviembre de 2017

⁵⁷ Artículo 5 apartado 5 del Acuerdo sobre intercambio de información tributaria OCDE

3.3. Las causas por las que derivaron las modificaciones substanciales a las facultades de gestión del SAT

Según la exposición de motivos de la reforma fiscal para 2014 presentada por el Ejecutivo Federal, específicamente en lo referente a la reforma al Código Fiscal de la Federación, el otorgamiento de más facultades a la autoridad hacendaria se justificó por la necesidad de evitar la elusión o el fraude a la ley, por lo que su finalidad fue identificar y disminuir prácticas desleales a la normativa fiscal, con el ánimo de impedir que permanecieran modelos de negocios que afectaban gravemente al principio de proporcionalidad tributaria, por los impuestos que se dejaban indebidamente de pagar, repercutiendo en el resto de los contribuyentes.

En dicha exposición señala que no obstante que mediante el sistema de certificación de los comprobantes fiscales se han logrado avances, la realidad es que un gran número de contribuyentes siguen realizando conductas contrarias a los objetivos de la política tributaria, lo que afecta a la colectividad, señalando las siguientes conductas:

- *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.⁵⁸*

Y dado que es necesario para la expedición de comprobantes fiscales por internet (CFDI) contar con un certificado de sello digital vigente, se propuso para efectos de control y de evitar que los contribuyentes que realizaran las conductas antes señaladas emitieran dichos comprobantes, la adición de la fracción X al artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, donde se incorporaron como causales para dejar sin efectos los certificados de sello digital de los contribuyentes que incurran entre otras en las conductas siguientes:

X. Las autoridades fiscales:

⁵⁸ Iniciativa de reforma fiscal para 2014. http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03_liva.pdf

- 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.*

Por otra parte se señala que uno de los grandes problemas ha sido el tráfico de comprobantes fiscales, mismo que ha evolucionado de sólo ser comprobantes apócrifos con los que los contribuyentes erosionaban la base gravable para pagar menos impuestos, a comprobantes fiscales auténticos con flujos de dinero comprobables, pero carentes de sustancia en sus conceptos, práctica llevada a cabo por organizaciones delictivas mediante complejos mecanismos que han creado expofeso, valiéndose para crear sociedades para lograr sus fines ilícitos, de terceros ajenos, como personal doméstico o similares, con los siguientes patrones de conducta:

1. *Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste.*
2. *Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.*
3. *Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.*
4. *No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.*
5. *No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.*
6. *Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.*

7. *Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un período determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.*
8. *Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el registro federal de contribuyentes.*
9. *Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables.*
10. *Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.*
11. *Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.*
12. *Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.⁵⁹*

Por lo que en la exposición de motivos se menciona que “*El fenómeno es grave y sólo por citar un ejemplo, derivado del análisis de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de los ejercicios 2008 a 2012, se han identificado al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por \$105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y sólo por lo que se refiere al impuesto al valor agregado*”.⁶⁰

De tal forma que la conducta ilícita no sólo la ejercen quienes expiden y ofertan los comprobantes, sino también los contribuyentes que pagan un precio o “comisión” para lograr un beneficio indebido para reducir la base gravable así como por el acreditamiento de impuestos, motivo por el cual se propuso la adición al Código Fiscal de la Federación el artículo 69-B con la finalidad de sancionar y neutralizar el tráfico de comprobantes, centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios, siendo ésta una de las facultades de gestión del SAT, específicamente de control y vigilancia.

Por lo tanto con la finalidad de erradicar la evasión y la defraudación fiscal es que se doto al SAT con éstas facultades adicionales, la cancelación de certificados de sellos digitales y la publicación de contribuyentes que realizan operaciones simuladas (EFOS).

⁵⁹ Iniciativa de reforma fiscal para 2014. http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03_liva.pdf

⁶⁰ Ídem

3.4. Origen normativo de las facultades de gestión del SAT

Las facultades de gestión del SAT se encuentran tanto en el Código Fiscal de la Federación, en la Ley del Servicio de Administración Tributaria así como en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, sin embargo éstas tienen su origen en la obligación constitucional del pago de impuestos según lo señala el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al prescribir que son obligaciones de los mexicanos *“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”*.

Ahora bien para lograr que los mexicanos y todos los obligados al pago de impuestos lo hagan debidamente, el artículo 16 Constitucional en su párrafo décimo sexto, faculta a la autoridad administrativa para llevar actos tendientes a comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, por lo tanto las facultades del SAT tienen su origen en la CPEUM, pero derivan de otras leyes como es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal la cual establece las bases de la Administración Pública Federal.

Para tal efecto en el artículo 26 del mismo ordenamiento se señalan cuáles son las dependencias o secretarías con que contará el Poder Ejecutivo de la Unión para efectos del despacho de asuntos del orden administrativo, entre las cuales se encuentra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo el artículo 31 de la misma norma en el que se listan las funciones de dicha Secretaría.

Artículo 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I.-

XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

XII.-

Así también en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en armonía con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en el artículo 2 inciso D fracción I, señala que el Servicio de Administración como Órgano Administrativo Desconcentrado será auxiliar del Secretario de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, luego entonces en el artículo 1ro. de la Ley del Servicio de Administración Tributaria se le otorga al propio Servicio de Administración Tributaria (SAT) el carácter de autoridad fiscal, siendo en el artículo 2º del mismo ordenamiento en el que se le responsabiliza de fiscalizar a los contribuyentes:

Artículo 2o. El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

En complemento a la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria se señala que compete a la Administración General de Recaudación la cual forma parte de las Unidades Administrativas Centrales del SAT entre otras las siguientes enumeradas en el artículo 16 del citado reglamento:

Artículo 16.- Compete a la Administración General de Recaudación:

I.

XIV. Requerir en términos del artículo 41, fracción I del Código Fiscal de la Federación, la presentación de las declaraciones, avisos, información y demás documentos, cuando los obligados no lo hagan en los plazos señalados respecto de los asuntos a que se refiere el citado artículo y hacer efectiva una cantidad conforme a lo previsto en la fracción II de dicho artículo, cuando vencido el plazo para atender el tercer requerimiento éste no sea solventado;

.....

XXIV. Cancelar, revocar o dejar sin efectos los certificados de sello digital de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, así como restringir el uso del certificado de la firma electrónica avanzada o cualquier otro mecanismo permitido en las disposiciones jurídicas aplicables, y resolver las aclaraciones o solicitudes que presenten

los contribuyentes para subsanar o desvirtuar las irregularidades detectadas en el ejercicio de las atribuciones a que se refiere este artículo;

.....

XXVII. Ordenar y practicar el embargo precautorio sobre los bienes o la negociación conforme al Código Fiscal de la Federación;

XXVIII. Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, incluyendo el embargo de cuentas bancarias y de inversiones a nombre de los contribuyentes deudores y responsables solidarios; colocar sellos y marcas oficiales con los que se identifiquen los bienes embargados, así como hacer efectivas las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal;

XXIX. Determinar la responsabilidad solidaria respecto de créditos fiscales de su competencia incluida la actualización, recargos y accesorios a que haya lugar y hacerlos exigibles mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución;

XXXI. Ordenar a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, la inmovilización y conservación de los depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y ordenar levantar la inmovilización, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación;

De tal forma ya que cómo lo señala en su reglamento interior el SAT “*tiene a su cargo el ejercicio de las atribuciones y el despacho de los asuntos que le otorga su propia Ley, así como otras leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y demás disposiciones jurídicas aplicables*”⁶¹, es que entre las facultades del SAT se encuentran las señaladas en el Código Fiscal de la Federación.

⁶¹ Art. 1 Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

Como se puede apreciar las facultades del SAT tienen un origen constitucional pero devienen de una serie de leyes y reglamentos adicionales.

CAPÍTULO 4. USO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN

El uso de las tecnologías de la información ha sido incorporado en el CFF, para que el SAT pueda ejercer un control y vigilancia de mayor alcance, de forma más expedita y a menor costo.

Se entiende por tecnología de la información lo siguiente:

“El concepto de tecnología de la información refiere al uso de equipos de telecomunicaciones y computadoras (ordenadores) para la transmisión, el procesamiento y almacenamiento de datos. La noción abarca cuestiones propias de la informática, la electrónica y las telecomunicaciones”⁶².

La comunicación se establece a través de equipos de cómputo y las telecomunicaciones, por lo cual se ha creado y asignado a cada contribuyente un “Buzón Tributario”., sin embargo, esta herramienta de comunicación no ha sido del agrado de todos los contribuyentes, considerando algunos que su uso como medio de notificaciones es inconstitucional, cómo se analizará más adelante.

4.1 Buzón tributario

Como ya se señaló en el capítulo 1.4.2, el buzón tributario *“Es un servicio de comunicación en línea, disponible en nuestra sección de Trámites, para interactuar e intercambiar documentos digitales con las autoridades fiscales de forma ágil, oportuna, confiable, sencilla, cómoda y segura”⁶³*, así en la reforma fiscal para 2014 se adicionó al CFF el artículo 17-K, el cual señala en su primer párrafo *“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.....”* esto, según la exposición de motivos para la reforma fiscal para dicho año, presentada por el Ejecutivo Federal, con la

⁶² Definición .de <http://definicion.de/tecnologia-de-la-informacion/> consulta 26 de febrero de 2017.

⁶³ Servicio de Administración Tributaria.

http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/default.aspx consulta 21 de abril de 2106.

finalidad de reducir costos y tiempos en las notificaciones mediante el aprovechamiento de la tecnología, así mismo para que los contribuyentes puedan presentar promociones, solicitudes y avisos por medio de documentos electrónicos, y otras consultas, facilitando así su cumplimiento, logrando así una simplificación administrativa.

Sin embargo esta herramienta de comunicación causó incomodidad a algunos contribuyentes, considerando que su uso como medio de notificaciones utilizado por el SAT es inconstitucional, al respecto el L. D. Sergio Esquerri, en su artículo "Inconstitucionalidad del Buzón Tributario"⁶⁴, destaca:

"Derivado del inicio de vigencia del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, que norma el Buzón Tributario como sistema de comunicación electrónico entre los sujetos de la relación jurídico-tributaria (activo-estado, pasivo-contribuyente) ubicado en la página de internet del SAT. Así como su importancia y trascendencia por ser una vía de comunicación de los actos y/o resoluciones de la autoridad hacendaria, a la par de las ya tradicionales reguladas en las fracciones del artículo 134 del propio Código, enseguida argumentos que a consideración de este el que suscribe, evidencian su inconstitucionalidad".

Sigue diciendo, que esta disposición es violatoria de los derechos fundamentales y humanos, ya que dicho sistema de comunicación no garantiza que las resoluciones o notificaciones lleguen a su destinatario, ya que influyen diversos factores, y sin embargo surtirán los mismos efectos legales que las notificaciones personales lo cual es indebido y contrario a la Constitución.⁶⁵

Esto debido a lo establecido por el artículo 134 del CFF que señala:

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

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

⁶⁴ Revista Defensa Fiscal número 180, enero 2015 p. 56

⁶⁵ *Ibíd*em, p. 62

Esto es, los avisos, requerimientos o cualquier documento que la autoridad fiscal deposite en el buzón tributario del destinatario surtirá efectos legales y el inicio de cómputo de plazos a partir del cuarto día del envío al buzón tributario asignado al contribuyente, no obstante que el mismo no éste enterado de dicho documento digital o su contenido.

Así mismo derivado del inicio de vigencia del artículo 17-K del CFF algunos de los contribuyentes que se consideraron afectados por ésta nueva modalidad de comunicación y sobre todo de notificación de actos de autoridad y resoluciones administrativas por parte del SAT, promovieron el Juicio de Amparo, argumentando que lo preceptuado en dicho numeral viola el derecho a la seguridad jurídica, señalando que el artículo 17-K del CFF es violatorio de éste derecho fundamental y que esto es así toda vez que las notificaciones de resoluciones administrativas que realice la autoridad por éste nuevo canal de comunicación, es decir, el buzón tributario, no garantiza que el contribuyente tenga conocimiento de los actos o resoluciones notificadas a través del dicha aplicación informática, toda vez que se desconoce el momento en que la autoridad realizará una notificación a través del mismo, lo que evidentemente en la percepción de los quejosos afecta gravemente la esfera jurídica de los mismos.

Así mismo señalaron los quejosos que el funcionamiento del buzón tributario corresponde a factores externos a los contribuyentes, quienes tendrían que estar constantemente revisando el buzón tributario para verificar si la autoridad notificó a través del tal medio algún acto a resolución con el consabido riesgo de que dejaran de funcionar las conexiones a internet o las plataformas informáticas, lo que ocasionaría que el o los contribuyentes no conocieran de forma oportuna las notificaciones realizadas a través de buzón tributario, dejándolo evidentemente en un estado de indefensión violando así su derecho a la seguridad jurídica.

Al respecto el máximo tribunal de nuestro país señaló que el precepto impugnado como violatorio del derecho a la seguridad jurídica, es decir el uso del buzón tributario por parte de la autoridad tributaria para la notificación de actos o resoluciones, no es violatorio del tal derecho fundamental, como lo es el derecho a la seguridad jurídica, como se puede apreciar en la siguiente jurisprudencia:

Época: Décima Época
Registro: 2012918
Instancia: Segunda Sala
Tipo de Tesis: Jurisprudencia
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Libro 35, Octubre de 2016, Tomo I
Materia(s): Constitucional
Tesis: 2a./J. 137/2016 (10a.)
Página: 694

BUZÓN TRIBUTARIO. EL ARTÍCULO 17-K DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER ESE MEDIO DE COMUNICACIÓN ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013).

El citado precepto dispone que las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual, la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido, y los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal, estableciendo el mecanismo para corroborar su autenticidad y correcto funcionamiento inicial. Lo anterior permite observar que el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación sólo instaura un nuevo canal de comunicación entre el contribuyente y la autoridad hacendaria aprovechando los avances tecnológicos, precisando con toda claridad cuál será su propósito y la forma en que se le dotará de eficacia, con lo cual, se deja en claro al contribuyente a qué atenerse, pues la norma le permite conocer que tendrá asignado un buzón tributario para interactuar e intercambiar información con la autoridad hacendaria, de manera que tiene la certeza de que, a través de ese medio, le efectuará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita y que, por la misma vía, deberá presentar sus promociones, solicitudes, avisos, dar cumplimiento a sus obligaciones y a los requerimientos que se le formulen, así como realizar consultas sobre su situación fiscal, aunado a que la redacción de la norma impide a la autoridad cualquier actuación arbitraria o excesiva, en la medida en que establece con precisión el objeto y finalidad del buzón tributario, el cual no podrá utilizarse para cuestiones diversas de las expresamente establecidas por el legislador. En esos términos, el artículo 17-K invocado, no viola el derecho a la seguridad jurídica

reconocido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tomando en consideración, que sólo propone delimitar lo que podrá enviarse a través del citado medio, y no detalla cómo se hará el envío respectivo, esto es, cómo se efectuarán las notificaciones por esa vía ni bajo qué parámetros se tendrán por realizadas, a fin de constatar que la información respectiva ha sido entregada al receptor, pues esos aspectos se regulan esencialmente en el artículo 134 del referido código tributario.

Amparo en revisión 1287/2015. Boehringer Ingelheim Promeco, S.A. de C.V. y otras. 6 de julio de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con salvedades Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretarios: Georgina Laso de la Vega Romero, Oscar Vázquez Moreno y Fanuel Martínez López.

Amparo en revisión 826/2016. Banco J.P. Morgan, S.A., Institución de Banca Múltiple, J.P. Morgan Grupo Financiero y otras. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con salvedades Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretarios: Georgina Laso de la Vega Romero, Oscar Vázquez Moreno y Fanuel Martínez López.

Amparo en revisión 827/2016. Flextronics Manufacturing Mex, S.A. de C.V. y otras. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con salvedades Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretarios: Georgina Laso de la Vega Romero, Oscar Vázquez Moreno y Fanuel Martínez López.

Amparo en revisión 828/2016. International Greenhouse Produce, S.A. de C.V. y otras. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con salvedades Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretarios: Georgina Laso de la Vega Romero, Oscar Vázquez Moreno y Fanuel Martínez López.

Amparo en revisión 829/2016. Autoclaims Servicios, S.A. de C.V. y otras. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con salvedades Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretarios: Georgina Laso de la Vega Romero, Oscar Vázquez Moreno y Fanuel Martínez López.

Tesis de jurisprudencia 137/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de octubre de dos mil dieciséis.

Esta tesis se publicó el viernes 28 de octubre de 2016 a las 10:28 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 31 de octubre de 2016, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Énfasis añadido.

Como se puede apreciar la SCNJ señaló que lo preceptuado por el artículo 17-K del CFF y el uso del buzón tributario por parte del SAT para la notificación de actos o resoluciones, no viola el derecho a la seguridad jurídica, toda vez que solo se está estableciendo un nuevo canal de comunicación entre la autoridad y los contribuyentes, aprovechando el uso de las tecnologías de la información, dejando en claro cuál será su uso y que es del conocimiento de todos los contribuyentes que tendrán asignado un buzón tributario y que será el medio de comunicación que utilizará el SAT, por lo que los contribuyentes tienen la certeza de que cualquier acto o resolución será notificado a través del buzón tributario, por lo tanto, al tener los contribuyentes la certeza del medio para las notificaciones que la autoridad ejercerá, no se viola el derecho a la seguridad jurídica consagrado en la Carta Magna.

En este orden de ideas la SCJN mediante la tesis jurisprudencial 134/2016 señaló que la reforma fiscal que entró en vigor el 1ro. de enero de 2014 tiene como propósito fundamental ampliar la base de contribuyentes, para lo cual se estimó necesario emplear las tecnologías de la información para facilitarle a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y a la vez permitir a la autoridad hacendaria llevar a cabo procesos de recaudación y fiscalización más ágiles y eficientes, por lo tanto para lograr una recaudación y fiscalización más eficiente, se ha obligado a los

contribuyentes que, mediante el uso de las tecnologías de la información, lleven sus registros contables de forma electrónica así como el envío mensual de su contabilidad, por lo que les fue asignado a todos los contribuyentes un buzón tributario, el cual permite además una comunicación entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, lo cual reduce plazos y costos.

4.2 Firma electrónica avanzada

La firma electrónica avanzada, es otra herramienta de las tecnologías de la información usada por el SAT, lo cual tiene una lógica, esto es, para que los documentos o resoluciones tengan validez las mismas deben de ser firmadas por el autor de ellas, quien debe de estar investido de las facultades suficientes para su emisión, y si con el uso de las tecnologías de la información, tales documentos y resoluciones son electrónicos, no es posible imponer en los mismos la firma autógrafa, por lo que la herramienta idónea es precisamente la firma electrónica.

La Ley de Firma Electrónica Avanzada⁶⁶, define a la firma electrónica de la siguiente forma *“es el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa”*⁶⁷

De tal forma que la firma electrónica avanzada, se conforma por 4 elementos:

1. Registro Federal de Contribuyentes (Para personas jurídicas son 12 dígitos alfanuméricos conformados por la fecha su fecha de constitución, nombre y una homoclave, que se compone de tres dígitos alfanuméricos calculados con el nombre, para lograr obtener una clave única para cada persona, y para las personas físicas consta de 13 dígitos alfanuméricos incluyendo la homoclave)
2. Clave o llave privada (es un archivo electrónico con extensión .key)
3. Llave pública, conocida como certificado (es un archivo electrónico con extensión .cer)

⁶⁶ El uso de la firma electrónica avanzada inició en México con la publicación de las reformas al CFF en el Diario Oficial el 5 de enero de 2004, no obstante la ley que la regula y define fue expedida y publicada hasta el 11 de enero de 2012.

⁶⁷ Fracc. XIII artículo 2 Ley de Firma Electrónica Avanzada

4. Contraseña de la clave o llave privada (conjunto de caracteres necesarios para poder utilizar la llave privada y el certificado para efectos de poder firmar electrónicamente)

Imponer la firma significa estar de acuerdo con el contenido del documento que la contiene, es decir, es la manifestación de la voluntad de quien la estampa en dicho documento, es una forma de dar legitimidad a las obligaciones plasmadas por escrito, de hacer, de dar o de no hacer, en el caso de funcionarios públicos, de lo ordenado en el documento firmado, por eso por años se precisó que los actos de autoridad deberían estar firmados de forma autógrafa, sin embargo en la actualidad con el uso de las tecnologías, se ha creado la llamada “firma electrónica” misma que deben de contener los documentos que son notificados por medios electrónicos, y que como ya se mencionó existe una ley que la regula y la legitima, aún con la zozobra que pudiera existir por parte de los destinatarios, de que haya sido un funcionario con la facultad de emitir los actos de autoridad quien suscribe el o los documentos notificados por medios electrónicos y no un tercero a quien delegaron de forma no oficial que firmara los documentos notificados a través de haberle proporcionado una copia de los archivos que los que consta la firma electrónica del funcionario facultado para emitir actos de autoridad.

La legalidad del uso de la firma electrónica en los documentos electrónicos se sustenta en el artículo 7 de la Ley de Firma Electrónica Avanzada (LFEA), esto es así ya que en su segundo párrafo señala *“Los documentos electrónicos y los mensajes de datos que cuenten con firma electrónica avanzada producirán los mismos efectos que los presentados con firma autógrafa y, en consecuencia, tendrán el mismo valor probatorio que las disposiciones aplicables les otorgan a éstos”*. Esto es, la LFEA legitima el uso oficial de la firma electrónica, otorgando el mismo valor que tiene la firma tradicional, la firma autógrafa; así el artículo 8 de la propia ley señala que la firma electrónica debe de cumplir con 6 principios rectores para dar autenticidad como la firma autógrafa, dar certeza de que el firmante es quien emitió los documentos electrónicos que la contienen garantizando que la autoría de los documentos es el firmante de los mismos, dichos principios rectores son:

- I. Equivalencia funcional.
- II. Autenticidad.
- III. Integridad.
- IV. Neutralidad tecnológica.
- V. No repudio, y

VI. Confidencialidad.

Luego entonces, la firma electrónica contemplada en el CFF ha sido legitimada por su propia ley (LFEA) en su artículo 7, para efectos de que la misma surta los efectos jurídicos como lo es con la firma autógrafa, y su utilización es el medio de autenticación y asociación entre el documento que la contiene y su autor

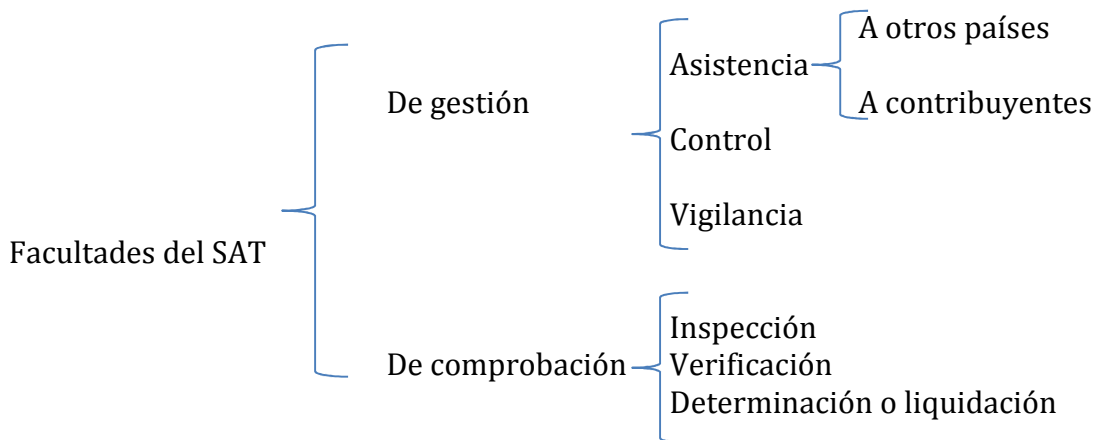
CAPÍTULO 5. CLASIFICACIÓN DE LAS FACULTADES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como ya se mencionó en el capítulo I, las facultades de gestión son las atribuciones con que se ha dotado al Servicio de Administración Tributaria para dar asistencia a los contribuyentes, así como para controlar sus actos y para vigilarlos.

Asimismo, hicimos hincapié en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado en la Tesis Aislada 2000798 de la Décima Época que las facultades de gestión son la asistencia, control o vigilancia por parte de la autoridad fiscal a los contribuyentes o gobernados para que cumplan con la obligación constitucional de contribuir, establecida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

No obstante que en la misma tesis la SCJN señala las facultades de comprobación, las cuales son la inspección, verificación, determinación o liquidación, sobre éstas no se abordará en el presente trabajo.

De acuerdo a lo anterior las facultades del SAT se clasifican de la siguiente forma:



Al respecto la Corte ha señalado que los aspectos que distinguen las facultades de gestión de las facultades de comprobación se encuentran en el CFF en diversos artículos, según la siguiente Tesis.

Época: Décima Época

Registro: 2013389

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Publicación: viernes 06 de enero de 2017 10:07 h

Materia(s): (Administrativa)

Tesis: 2ª. CXLVII/2016 (10ª.)

FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN.

Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal, conforme al artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puede ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo Ordenamiento Supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Así, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, las previstas en los numerales 22, 41, 41-A y 41-B del Código Fiscal de la Federación; en cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se establecen en el artículo 42 del código citado y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las referidas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir.

SEGUNDA SALA

Amparo en revisión 302/2016. IQ Electronics International, S.A. de C.V. y otra. 13 de julio de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 333/2016. Financiera San Ysidro, S.A. de C.V., SOFOM, E.N.R. 31 de agosto de 2016. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Esta tesis se publicó el viernes 06 de enero de 2017 a las 10:07 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Por lo que se lee de ésta tesis aislada, de las diversas facultades con que ha sido dotado el SAT a través del CFF, están claramente identificadas las facultades gestión de las facultades de comprobación, siendo las facultades de gestión el interés del presente trabajo.

5.1. Las diferentes facultades de gestión de SAT

Las facultades de asistencia del SAT, que corresponden a las facultades de gestión, son dos, la asistencia mutua entre México y los países de los tratados internacionales de los cuales es parte, para efectos del cobro de los impuestos y accesorios exigibles por los Estados extranjeros⁶⁸ y la asistencia gratuita a los contribuyentes, ésta última consistente en:

- a) *La explicación de las disposiciones fiscales*
- b) *Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional, así como poner a disposición de los contribuyentes equipos de cómputo para que puedan cumplir con las obligaciones que deban ser a través de medios electrónicos.*
- c) *Elaboración de formularios sencillos para la presentación de declaraciones.*
- d) *Señalar de forma precisa los requerimientos que los contribuyentes deben cumplir para la presentación de declaraciones.*
- e) *Difundir los medios de defensa de que disponen los contribuyentes ante resoluciones de las autoridades fiscales.*
- f) *Efectuar reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales.*
- g) *Publicar resoluciones dictadas por la autoridad que establezcan disposiciones de carácter general, de una forma clara y ordenada que faciliten su conocimiento a los contribuyentes.*
- h) *Dar a conocer de forma periódica los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras⁶⁹.*

Como se puede apreciar al hablar de la facultad de asistencia que tiene el SAT se debe atender a la perspectiva correspondiente al tema al cual corresponde la asistencia, toda vez que el primer tipo de asistencia mencionado en el presente capítulo se trata del compromiso internacional que tiene el Estado mexicano de informar a los países que lo soliciten (siempre y cuando se tenga un tratado de intercambio de información con dicho país) sobre los datos que los mismos soliciten respecto de los

⁶⁸ Art. 4-A CFF

⁶⁹ Art. 33 CFF

contribuyentes con la finalidad de que exista transparencia de la información fiscal entre los países firmantes de los tratados correspondientes.

Esta facultad de asistencia que tiene la autoridad tributaria no solo es potestativa, es además una obligación contraída por el Estado mexicano, y que evidentemente invade la esfera jurídica de los contribuyentes al ser revelada información de los mismos a otros Estados, sin embargo no puede considerarse una violación a los derechos fundamentales de los contribuyentes toda vez que se encuentra contemplada tanto en el CFF como en los propios tratados internacionales como por ejemplo el Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports, en su locución en inglés, así como por el rango de jerarquía que a los tratados internacionales les confiere el artículo 133 de nuestra Ley Suprema en armonía con el artículo 1 de la misma.

La segunda de las facultades de asistencia que tiene el SAT no es potestativa, sino que es una obligación que se le impone a través del CFF en aras de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de todas y cada una de las obligaciones que las leyes tributarias imponen a los contribuyentes, por lo que se han puesto a disposición de estos últimos diversos mecanismos de información y herramientas para el cumplimiento cabal de las disposiciones tributarias.

Entre las facultades de control, pertenecientes a las facultades de gestión, se encuentran señaladas en los artículos 22, 41, 41-A y 41-B, según lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁷⁰, así como las señaladas en el artículo 17-H y 69-B del CFF.

Por lo tanto en lo que toca a dichos artículos entonces además de las facultades de gestión mencionadas con antelación son también, en relación con las solicitudes de devolución de impuestos, requerir a los contribuyentes para que aclaren por escrito los errores en los datos contenidos en las solicitudes de devolución, dicho requerimiento en términos del propio artículo 22 del CFF no se considera el inicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad, por lo tanto sólo se trata del ejercicio de facultades de gestión para efectos poder verificar que lo solicitado en

⁷⁰ Tesis: 2ª. CXLVII/2016 (10ª.)

devolución por los contribuyentes corresponda en derecho a los mismos y de ésta manera estar aptitud de poder dar cumplimiento a la solicitudes de devolución de los contribuyentes, así mismo es una facultad de la autoridad tributaria devolver sólo las cantidades que correspondan en el caso de que existan errores aritméticos.

Como ya se anticipó también corresponden a facultades de gestión del SAT requerir a los contribuyentes la presentación de declaración y avisos, la imposición de multas por no haber presentado las declaraciones o avisos a los que están obligados así como por incumplimiento a los requerimientos de autoridad, así mismo el cobro de contribuciones estimadas de acuerdo a información previa presentada por los propios contribuyentes.

Son facultades de gestión también, solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, documentos o avisos que la propia autoridad tributaria considere necesaria para poder aclarar la información presentada en declaraciones, el requerimiento o solicitud de dicha información no se considera el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación del SAT, lo cual se encuentra de forma expresa en el segundo párrafo del artículo 41-A del CFF.

De acuerdo a lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁷¹, corresponde también a las facultades de gestión del SAT la potestad que tiene el mismo para realizar verificaciones de los datos proporcionados por los contribuyentes al Registro Federal de Contribuyentes, relacionados con la identidad y domicilio así como todos los datos aportados al padrón fiscal, según lo establece el artículo 41-B del CFF.

Otras de las facultades de control con que ha sido dotado el SAT es la señalada en el artículo 17-H fracción X del CFF, consistente de dejar sin efectos los certificados de sello digital, mismos que son necesarios para la emisión de comprobantes digitales por internet así como los certificados de firmas digitales, sin embargo ésta facultad será abordada en el capítulo 5.2.

⁷¹ Tesis: 2ª. CXLVII/2016 (10ª.)

Una facultad más que ha sido conferida al SAT es la establecida en el artículo 69-B del CFF en el cual se le faculta para publicar en el Diario Oficial de la Federación a los contribuyentes que a juicio de la autoridad tributaria estén facturando operaciones inexistentes, esto es, si el SAT considera que detectó previamente que determinado contribuyente se encuentran en uno o varios de los supuestos siguientes:

- a) Que no cuenten con:
 - a. Activos fijos
 - b. Personal
 - c. Infraestructura o capacidad material
- b) Se encuentren no localizados

El mismo SAT considerará que dicho o dichos contribuyentes están realizando la simulación de operaciones, por lo cual a criterio de la autoridad tributaria se trata de operaciones inexistentes, procediendo a publicar a los contribuyentes ubicados en dicha hipótesis en el Diario Oficial de la Federación en el listado de contribuyentes con operaciones presuntamente inexistentes, dejando a los contribuyentes la carga de la prueba, quienes deberán de desvirtuar las aseveraciones que la autoridad les imputa.

Ésta última facultad de que se ha dotado al SAT fue incorporada como ya se señaló a través del artículo 69-B adicionado al CFF en la reforma fiscal para el año 2014, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el día 9 de diciembre de 2013.

A partir del inicio de vigencia de ésta facultad del SAT y de las publicaciones que ésta autoridad ha realizado de contribuyentes que presumiblemente realizan operaciones simuladas o inexistentes ya sea por no contar con activos fijos, personal o infraestructura suficiente, o por no ser localizados, a criterio de la misma autoridad tributaria, algunos contribuyentes al considerar violados sus derechos como al honor, la garantía de irretroactividad, el derecho de audiencia previa, violación al artículo 20 constitucional por considerar que la carga de la prueba corresponde a la autoridad tributaria y no al contribuyente, el principio de presunción de inocencia, violación al derecho de libertad de trabajo comercio o industria, entre otros, han solicitado la protección de la Justicia Federal a través del Juicio Amparo contemplado en el artículo 107 de nuestra Carta Magna substanciado de conformidad a la ley reglamentaria de dicho artículo. Algunas de las presuntas violaciones mencionadas y argumentadas por

los contribuyentes que solicitaron la protección de la Justicia Federal serán analizadas en el capítulo 5.3.

5.2 La facultad de control del SAT por incumplimiento de presentar declaraciones

Como ya se señaló previamente las facultades de gestión del SAT son varias y diversas, todas encaminadas a lograr una mayor fiscalización y por supuesto la recaudación, sin embargo sólo se abordarán dos de ellas, que corresponde a las facultades de control, y que se trata de la potestad que tiene el SAT para cancelar o dejar sin efectos los certificados de sellos digital, para lo cual tienen una estrecha relación el artículo 41 y el artículo 17-H fracción X inciso a), así como la establecida en el artículo 69-B del mismo ordenamiento, relativo a la publicación de los contribuyentes que presuntamente realizan operaciones simuladas.

Comenzando con la facultad del SAT de cancelar los sellos digitales de los contribuyentes y para efectos de contextualizar, se transcriben los artículos relacionados.

Artículo 41. *Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo de la siguiente forma:*

I. *Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código y requerir hasta en tres ocasiones la presentación del documento omitido otorgando al contribuyente un plazo de quince días para el cumplimiento de cada requerimiento. Si no se atienden los requerimientos se impondrán las multas correspondientes, que tratándose de declaraciones, será una multa por cada obligación omitida. La autoridad después del tercer requerimiento respecto de la misma obligación, podrá aplicar lo dispuesto en la siguiente fracción.*

II. *.....*

En el artículo 41 se establece la facultad que tiene la autoridad tributaria para sancionar a los contribuyentes que no cumplan con la obligación de presentar las declaraciones a que están obligados, así como otras acciones o medidas de apremio. Por otra parte el artículo 17-H fracción X del CFF faculta al SAT para que cancele los

sellos digitales de los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos en dicha fracción descritos. Pare efectos de análisis se transcribe el precepto.

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

I.

X. Las autoridades fiscales:

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

La fracción X del artículo 17-H del CFF fue adicionado a partir de la reforma fiscal para el ejercicio 2014 mediante publicación en el DOF el 9 de diciembre de 2013, en cuya exposición de motivos se señaló como ya se mencionó, que aun con las medidas en el control de expedición de comprobantes fiscales, existen contribuyentes que persisten realizando conductas nocivas para la recaudación, afectando de ésta forma a toda la colectividad, señalando que dichos contribuyentes, desaparecen y expiden comprobantes para amparar operaciones simuladas.

Derivado de la facultad con que fue dotada la autoridad tributaria para dejar sin efectos los sellos digitales, cuando la misma comenzó a cancelar los de los contribuyentes que se ubicaron en la hipótesis de la fracción X del artículo 17-H del

CFF, algunos contribuyentes acudieron al juicio de amparo solicitando la protección de la Justicia Federal, argumentando que dicho artículo es violatorio del derecho a la libertad del trabajo y comercio, que si bien es cierto estos derechos no tienen que ver con el derecho a la seguridad jurídica se incluyen en el presente trabajo para mostrar el criterio de la SCJN ante esta facultad del SAT.

Al respecto de ésta facultad del SAT la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado de diversas formas como se verá a continuación en las tesis que se transcriben.

Época: Décima Época

Registro: 2011910

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 31, Junio de 2016, Tomo IV

Materia(s): Común

Tesis: IV.2o.A.122 A (10a.)

Página: 2818

CERTIFICADO DE SELLOS DIGITALES PARA LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. ES IMPROCEDENTE CONCEDER LA SUSPENSIÓN EN EL AMPARO INDIRECTO PARA QUE AQUEL 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.

Si la Ley de Amparo en vigor, en sus artículos 128 y 138, determina que para resolver sobre la procedencia de la suspensión del acto reclamado debe verificarse la apariencia del buen derecho y la no afectación al orden público y al interés social, y la valoración de ambos aspectos no es desvinculada, sino concomitante, pues deben ponderarse con base en la apreciación de todos los elementos con que se cuente para la determinación más objetiva posible, tanto del buen derecho invocado como de la naturaleza del acto, también con la premisa de evitar que el otorgamiento de la suspensión esté basado en una pretensión infundada y temeraria que afecte al interés social; se considera que si en el juicio de amparo indirecto el acto reclamado consiste en que las responsables dejaron sin efectos un certificado de sellos digitales para la expedición de comprobantes fiscales, por haberse actualizado alguno de los supuestos previstos en el artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, aun cuando el quejoso solicite que la suspensión se otorgue para el efecto de que aquél se reactive porque, de no hacerlo, se le causaría un perjuicio de difícil reparación, al estar impedido para continuar con las actividades mercantiles necesarias para su subsistencia en un contexto en que, por un lado niega

desconocer con certeza las razones de la cancelación pero, por otro, existen elementos en la demanda o sus anexos que permiten advertir que el fundamento del acto es la porción normativa aludida, debe considerarse que otorgar la medida cautelar con el efecto pretendido, sería contrario al orden público y al interés social y, por tanto debe negarse, pues dado su fundamento, el acto se origina en el ejercicio de las facultades de fiscalización o la realización de actos en detrimento de dichas facultades o los intereses fiscales y su rehabilitación trascendería al correcto desarrollo de éstas, y si se toma en cuenta que el uso correcto y adecuado de cadenas digitales en los comprobantes fiscales garantiza su origen, autenticidad y unicidad, tanto para los contribuyentes que realizan operaciones entre sí, como para las autoridades fiscales, a las que se facilita la detección, rastreo y verificación de operaciones facturables y la eliminación de operaciones ficticias, para hacer más eficientes el control fiscal y la recaudación de ingresos para el gasto público, es plausible que, en el mismo contexto, efectuada la ponderación entre la apariencia del buen derecho y la no afectación al interés social, la pretendida rehabilitación o reactivación del certificado puede impactar esos propósitos de orden público; afectación cuya evitación, por su impacto en intereses colectivos, se considera de mayor trascendencia que las que se ocasionarían individualmente al quejoso, en tanto se resuelve el juicio.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Queja 30/2016. Administrador Desconcentrado Jurídico de Nuevo León "1" de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en representación de la propia Administración Desconcentrada Jurídica y de las Administraciones Desconcentradas del Servicio al Contribuyente de Auditoría Fiscal y de Recaudación de Nuevo León "1". 25 de febrero de 2016. Unanimidad de votos. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretario: Eucario Adame Pérez.

Queja 42/2016. Administrador Desconcentrado Jurídico de Nuevo León "1" de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en representación de la Administración Desconcentrada Auditoría Fiscal de Nuevo León "1". 3 de marzo de 2016. Unanimidad de votos. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretaria: Griselda Tejada Vielma.

Esta tesis se publicó el viernes 17 de junio de 2016 a las 10:17 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

El razonamiento de la autoridad judicial para negar la suspensión en el amparo a la quejosa para que se reactiven los sellos digitales que le fueron cancelados en ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal, radica en una ponderación de

derechos, por un lado el derecho individual de la persona a la que le fueron cancelados los sellos digitales por encontrarse en alguno de los supuestos del artículo 17-H del CFF al coartar sus derechos en el orden mercantil, contra los derechos de la colectividad, ya que de conceder la suspensión y reactivar los sellos digitales, la quejosa podría continuar realizando actividades que podrían afectar el interés social y la recaudación de impuestos para su aplicación al gasto público.

Sin embargo en la siguiente tesis aislada existe una opinión contraria a la tesis comentada, en la que se señala que si es procedente la suspensión contra la cancelación de sellos digitales.

Época: Décima Época
Registro: 2013438
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Libro 38, Enero de 2017, Tomo IV
Materia(s): Común
Tesis: IV.1o.A.52 A (10a.)
Página: 2815

SUSPENSIÓN. ES PROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA CANCELACIÓN DEL SELLO DIGITAL QUE SIRVE PARA LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. DE LO CONTRARIO, SE PARALIZARÍA LA ACTIVIDAD COMERCIAL DE LA EMPRESA Y SE AFECTARÍA LA RECAUDACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA.

El artículo 17-H, párrafo primero, fracción X, inciso d), del Código Fiscal de la Federación, precisa que los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria, quedarán sin efecto cuando las autoridades fiscales, aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del propio Código Fiscal de la Federación, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado. En ese tenor, contra la determinación de la autoridad hacendaria de dejar sin efectos o cancelar el certificado del sello digital para la expedición de comprobantes fiscales, sí es procedente conceder la suspensión con fundamento en el artículo 128, fracción II, de la Ley de Amparo, pues al tratarse de un solo quejoso, no se afecta el orden público ni se altera el interés de la sociedad. Además, porque el perjuicio que resentiría el particular produciría perjuicios de difícil o imposible reparación, no susceptibles de resarcirse con la sentencia que se dicte en el juicio principal, ya que durante el tiempo de la cancelación el gobernado queda imposibilitado de expedir facturas y, por tanto, inhabilitado para realizar su actividad comercial, lo que pone en riesgo la viabilidad y la sustentabilidad de la

empresa, pues al dejarse sin efectos los sellos digitales, se constituye un obstáculo para generar y obtener riqueza, que va, incluso en detrimento de la recaudación a favor de la Hacienda Pública, pues ésta se obtiene mayormente de la utilidad o renta. Es decir, de no concederse la suspensión, se impide recaudar el gasto público conforme a lo previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; lo que sí vulneraría el orden público.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Incidente de suspensión (revisión) 79/2015. Pollos y Carnes del Pacífico, S.A. de C.V. 12 de agosto de 2015. Mayoría de votos. Disidente: Antonio Ceja Ochoa. Ponente: Sergio Javier Coss Ramos. Secretario: Juan Fernando Alvarado López.

Incidente de suspensión (revisión) 470/2015. 2 de marzo de 2016. Mayoría de votos. Disidente: Antonio Ceja Ochoa. Ponente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Secretario: Carlos Toledano Saldaña.

Esta tesis se publicó el viernes 06 de enero de 2017 a las 10:07 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Del razonamiento de ésta tesis aislada se puede apreciar claramente cómo se otorga una interpretación conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, garantizando el derechos humano al trabajo, consagrado en el artículo 5 de la misma, toda vez que la cancelación del sello digital obstaculiza el comercio, la generación de riqueza, lo cual va en detrimento de la propia recaudación de impuestos necesarios para sufragar el gasto público y esto si genera un afectación al interés social.

En los argumentos de la tesis anterior, se señala que por tratarse de un solo quejoso, para efectos de ésta tesis, no afecta el orden público ni altera el interés social, sin embargo al particular si se le causarían daños de difícil reparación.

Por lo anterior al parecer con éste razonamiento existe una ponderación a favor de particular salvaguardando su derecho al ejercicio del comercio, considerando que

aun que pudiera causar un perjuicio al fisco federal con sus conductas infractoras, no sería tan grave como lo sería restringir su libre derecho al comercio.

De las dos tesis comentadas se desprende, en la primera como la autoridad judicial considera que de conceder la suspensión provisional para efectos de la reactivación del sello digital, se afecta al interés social por el hecho de permitir al infractor continuar con las prácticas contrarias a las disposiciones tributarias, sin embargo en la segunda tesis, la apreciación es contraria, se señala que el interés social se ve afectado por cancelar el sello digital al particular, pues paralizaría su actividad comercial, con lo que la autoridad tributaria no obtendría la recaudación de impuestos que en teoría generaría el particular de poder ejercer sus actividades mercantiles.

Ahora bien las tesis aisladas anteriores solo se tomaron como preámbulo para analizar la siguiente jurisprudencia, que evidentemente es obligatoria para la autoridad judicial su aplicación para resolver los conflictos por cancelación de sellos digitales.

Época: Décima Época

Registro: 2013681

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Publicación: viernes 17 de febrero de 2017 10:19 h

Materia(s): (Común)

Tesis: 2a./J. 7/2017 (10a.)

SUSPENSIÓN PROVISIONAL EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA DE DEJAR SIN EFECTOS EL CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL PARA LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014).

Es improcedente conceder la suspensión provisional en el juicio de amparo con motivo de la determinación de la autoridad hacendaria de dejar sin efectos el certificado referido, cuando se detecte que el contribuyente ha incurrido en alguna irregularidad que pueda entrañar prácticas de elusión o evasión fiscal (efectos y consecuencias de la

aplicación del mencionado artículo, así como de las normas generales que lo desarrollan), porque no se satisface el requisito previsto en el numeral 128, fracción II, de la Ley de Amparo, pues de otorgarse la medida cautelar se causaría perjuicio al interés social y se contravendrían disposiciones de orden público, ya que se permitiría al contribuyente el uso del certificado de sello digital, pese a que incurrió en alguna irregularidad que la ley sanciona con dejarlo sin efectos, es decir, se impediría la implementación de la medida de control orientada a evitar la evasión y elusión fiscal, en tanto que la sociedad está interesada en que se instrumenten los mecanismos para monitorear a los contribuyentes a través de las operaciones que realicen, logrando una mayor recaudación para satisfacer las necesidades colectivas.

SEGUNDA SALA

Contradicción de tesis 256/2016. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito y Segundo del Vigésimo Circuito, actual Primero en Materias Penal y Civil del Vigésimo Circuito. 11 de enero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; se apartó de algunas consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: N. Montserrat Torres Contreras.

Tesis y criterio contendientes:

Tesis III.2o.A.49 A (10a.), de título y subtítulo: "SUSPENSIÓN PROVISIONAL EN EL AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA DE DEJAR SIN EFECTOS EL CERTIFICADO DEL SELLO DIGITAL PARA LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES DE UN CONTRIBUYENTE.", aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 21 de marzo de 2014 a las 11:03 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 4, Tomo II, marzo de 2014, página 1959, y

El sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito, al resolver la queja 126/2015.

Tesis de jurisprudencia 7/2017 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticinco de enero de dos mil diecisiete.

Esta tesis se publicó el viernes 17 de febrero de 2017 a las 10:19 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 20 de febrero de 2017, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Entre las dos tesis aisladas comentadas y la jurisprudencia anterior, prevalece el criterio firme de legalidad y constitucionalidad de la cancelación de sellos digitales, toda vez que el motivo de cancelación de sellos obedece o tiene su origen en las conductas antijurídicas del contribuyente, lo cual causa un daño al interés social al afectar la recaudación con sus prácticas infractoras.

Otro de los agravios que intentaron hacer valer algunos contribuyentes a quienes les fueron cancelados sus certificados de sellos digitales fue la violación a la garantía de audiencia previa, que si bien se trata de una garantía correspondiente al debido proceso, también implica un derecho a la seguridad jurídica, toda vez que al estar seguros de que antes de que la autoridad ejerza sus facultades será escuchado el contribuyente respecto a las suposiciones de la autoridad que pretende ejercer un acto de molestia, el mismo tendrá certeza jurídica, la cual es la base del derecho a la seguridad jurídica.

Respecto al derecho de audiencia *“la Suprema Corte de Justicia ha definido ésta garantía como el derecho que tienen los gobernados no solo frente a las autoridades administrativas y judiciales., sino también frente al órgano legislativo, de tal manera que éste se obligue a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y les dé la oportunidad de defenderse, es decir, de rendir pruebas y formular alegatos de todos aquellos casos en que se comprometan sus derechos”*⁷².

En éste mismo orden de ideas, en la Convención Americana Sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), en relación a las garantías judiciales el artículo 8 señala *“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”*.

Es decir, el derecho de audiencia consiste en dar la oportunidad al interesado de ser escuchado por la autoridad emisora del acto para que se defienda, antes de que la autoridad afecte los intereses del mismo.

⁷² Las garantías de seguridad jurídica 2da Edición. Poder Judicial de la Federación Suprema Corte de Justicia de la Nación. México 2007 p. 49

En éste orden de ideas y toda vez que el artículo 17-H fracción X faculta al SAT a cancelar los sellos digitales de los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos de tal precepto sin antes darle la oportunidad de ser escuchado y aportar las pruebas idóneas para su defensa, se pudiera estar ante una inconstitucionalidad de dicho precepto, violando por supuesto el derecho de audiencia, esto es así toda vez que según argumentaron algunos contribuyentes a los que les fueron cancelados los sellos digitales, la cancelación de los mismos los deja inutilizables, lo que constituye un acto privativo, sin embargo al respecto la SCJN se ha pronunciado negando que dicho precepto legal sea violatorio del derecho de audiencia, toda vez que en opinión de ésta, la cancelación de sellos es una facultad de control de la autoridad tributaria y no se trata de un acto de privación tutelado por el artículo 14 constitucional, por lo que no es exigible el derecho de audiencia previa, sino que tal medida se trata de un acto de molestia regulado por el artículo 16 constitucional, por lo cual solo se deben de cumplir los requisitos por éste artículo ordenados como son, el mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa del acto de molestia.

Argumenta la SCJN que el artículo 17-H fracción X no infringe el derecho de audiencia, señalando que la cancelación de sello digital sin escuchar previamente al contribuyente no viola tal derecho por tratarse de un acto de molestia cuya resolución no es definitiva ya que solo es una medida de control y que tal situación solo prevalecerá hasta que el contribuyente subsane las irregularidades o desvirtúe las causas que provocó que la autoridad dejará sin efectos los certificados de sellos digitales, además no se viola el derecho de audiencia previa, toda vez que el precepto legal contempla un procedimiento sumario en el que la autoridad cuenta con un plazo máximo de tres días para emitir una resolución, para que el contribuyente pueda desarrollar de nueva cuenta sus actividades comerciales y expedir los comprobantes fiscales a que esté obligado.

Como se puede observar la SCJN considera que la cancelación de los certificados de sellos digitales no corresponde a actos privativos sino solo de molestia, y que para los actos de molestia no es aplicable el derecho de audiencia previa, sin embargo independientemente de que se trate de un acto privativo o un acto de molestia, si bien es cierto que el derecho de audiencia previa se encuentra consagrado en el artículo 14 de nuestra Carta Magna, que regula los actos privativos, la finalidad de tal derecho, es que no se cause un daño de forma innecesaria, también lo es que no debería de importar que los actos de molestia considerados en el artículo 16 constitucional que no prevén el derecho de audiencia de forma expresa, deberían atenderlo en aras de

evitar causar un daño a los contribuyentes, ya que pudiera de tratarse de un daño no permanente, aunque si temporal, podría evitarse de causar.

Por lo tanto es claro que la facultad del SAT para cancelar los sellos digitales de los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos de la fracción X del artículo 17-H del CFF, corresponde la facultad de control correspondiente a las facultades de gestión de que ha sido dotado el SAT.

5.3. La inconstitucionalidad de las facultades de gestión del Servicio de Administración Tributaria

Las facultades del SAT derivan de diversos ordenamientos jurídicos en el siguiente orden:

- a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- b) Ley Orgánica de la Administración Pública
- c) Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- d) Ley del Servicio de Administración Tributaria
- e) Reglamento de Interior del Servicio de Administración Tributaria
- f) Código Fiscal de la Federación

Lo que le da legalidad a dicho organismo en la ejecución de sus facultades, siempre y cuando se ajusten a los que las leyes o el Código Fiscal de la Federación prescriban, esto bajo el principio de legalidad, de que las autoridades solo pueden hacer aquello que les está expresamente permitido por las leyes.

Ahora bien, toda vez que pudiera darse el caso de que en alguna ley o código se establecieran disposiciones inconstitucionales y que con base a dicha norma el SAT basara sus actuaciones, las mismas estarían investidas de legalidad, por estar contenidas en una ley, sin embargo en el supuesto propuesto (que la disposición sea inconstitucional) dichas actuaciones serían inconstitucionales.

Si bien es cierto que con fundamento en el párrafo décimo sexto del artículo 16 constitucional, las actuaciones de las autoridades administrativas deben sujetarse a

las disposiciones contenidas en las leyes respectivas, para efectos de garantizar el derecho humano a la seguridad jurídica, también lo es que es indispensable que la ley en la que fundan sus actuaciones las autoridades no contenga vicios de inconstitucionalidad e incluso de inconventionalidad, tratándose derechos humanos.

Bajo éste orden de ideas tenemos entonces que para el ejercicio de las facultades del SAT, estas deben de estar contenidas en una ley, y que dicha ley sea constitucional, es decir que el o los artículos en que se funden dichas facultades no sean contrarias ni a la Constitución ni a los Convenios Internacionales celebrados por México, es decir deben respetar los derechos humanos en su más amplio sentido, para éste caso en concreto el derecho humano a la seguridad jurídica.

La seguridad jurídica, señala el Dr. Ramón Reyes Vera al citar a Ribón Duran, *“ha sido considerada como garantía de promover, en el orden jurídico la justicia y la igualdad en libertad, sin congelar el ordenamiento y procurando que éste responda a la realidad social en cada momento”*.⁷³

Continúa diciendo el Dr. Reyes Vera, que la seguridad-jurídica constitucional se encuentra en el artículo 1º. de la Constitución Federal, el cual ordena *“En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga ésta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece”*, ahora bien, adecuando dicho concepto al texto actual de la Constitución Mexicana, derivada de la reforma del 10 de junio de 2011 en materia de derechos humanos, podemos decir que la seguridad jurídica-constitucional de igual forma se encuentra contenida en el artículo 1º. de la Constitución Federal, al señalar que *“En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.....”* dando con esto un alcance de convencionalidad a la garantía del derecho humano a la seguridad jurídica.

⁷³ Los Derechos Humanos y la Seguridad Jurídica. <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derechos-humanos-emx/article/viewFile/23177/20706>. consulta 2 de abril de 2017

Así mismo dice *“El principio de seguridad jurídica se encuentra íntimamente relacionado con el principio de legalidad, en tal forma que si no existe uno es imposible la existencia del otro.”*⁷⁴

Sin embargo el Dr. Reyes Vera afirma que *“La realidad nacional nos presenta cada día un panorama más inseguro, ilegal y violento, en el cual, el volumen y el peso de la institución de la arbitrariedad y la impunidad es superior a las demás instituciones, por lo cual podemos afirmar que el final del siglo veinte, más que una crisis, la crisis se ha transformado en la estructura de la inestabilidad física y jurídica, siendo la violación de los derechos humanos la evidencia de una política oficial del sector público, Las causas son de muy variada naturaleza, siendo importante señalar que proceden tanto del sector público como del sector privado, apoyado en la insuficiencia del primero. La evolución del concepto va unida al cambio de la naturaleza jurídica del mismo, por lo cual es de esperar un fortalecimiento en la organización, la eficacia y los medios con los cuales cuentan las organizaciones de los derechos humanos”*⁷⁵

Como se aprecia el Dr. Reyes Vera percibe una ausencia de seguridad jurídica, sin referirse a un solo sector, sino más bien de forma general.

Ahora bien retomando el tema del ejercicio de las facultades del SAT, específicamente la relacionada a la cancelación de sellos digitales, recordemos que los motivos por los que el SAT puede proceder a cancelar dichos sellos se encuentran establecidas en los diversos incisos de la fracción X del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, sin mayores requisitos que el o los contribuyentes se ubiquen en alguno de dichos supuestos.

Tomemos en cuenta que la utilización de sellos digitales son necesarios tanto para la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) de ingresos, es decir para expedición de lo que genéricamente se conoce como facturas, por las operaciones de ventas de bienes o prestación de servicios que los contribuyentes realizan y por lo que están obligados a expedirlos de conformidad con el artículo 29 del CFF so pena de ser infraccionados si no cumplen con la expedición de los mismos, así como por la expedición de CFDI de egresos, siendo el ejemplo más representativo la expedición de los denominados recibos de nómina, de los cuales se tiene la

⁷⁴ Ídem

⁷⁵ Ídem

obligación de conformidad con el artículo 27 fracción V y 99 de la LISR so pena de que las erogaciones por sueldos y salarios no sean deducibles y como un último ejemplo, los CFDI de traslado, los cuales es obligatorio expedirlo cuando los contribuyentes trasladen mercancías de su propiedad de conformidad a la regla 2.7.1.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017.

Para efectos de poder determinar si la facultad del SAT para cancelar los sellos digitales viola el derecho humano a la seguridad jurídica, recordemos el concepto de la SCJN comentado en el capítulo 1.1 , *“La seguridad jurídica, es la certeza que debe tener el gobernado de que su persona, sus papeles, su familia, sus posesiones, o sus derechos serán respetados, por la autoridad; si ésta debe afectarlos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes secundarias”*⁷⁶, esto es, primero, la seguridad jurídica consiste en que el gobernado debe de tener la certeza de que no será molestado sin causa legal, segundo, en caso de que sea molestado debe estar asentada en alguna ley la conducta por la cual será molestado y tercero, además el SAT debe de ceñirse a los procedimientos de ley, esto es, la seguridad jurídica no trata de no ser sujeto de actos de autoridad, sino de tener la certeza de cómo actuará la autoridad en el ejercicio de sus facultades, de acuerdo a los procedimientos establecidos con antelación en la CPEUM y en las normas secundarias correspondientes, de situarse en la hipótesis contempladas en las normas.

Así mismo citamos la tesis aislada 2a. LXXXIX/2017 (10a.). registro 2014446 con el rubro *“Principio de seguridad jurídica en materia fiscal, su contenido esencial”*. La cual señala que dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano, y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión, de lo cual consideramos que efectivamente así debe de ser, sin embargo no siempre es así como se verá con los siguientes casos reales.

El primer caso corresponde a la aplicación del artículo 17-H fracción X, es decir, la cancelación del certificado de sello digital, porque no fue localizado el contribuyente para notificarle un crédito fiscal, la notificación de cancelación fue a través del buzón tributario asignado al contribuyente.

⁷⁶ Las Garantías de Seguridad Jurídica. Poder Judicial de la Federación. Suprema Corte de la Nación. México 2007. p. 11

Oficio: 400-00-0001-0000-0000

Exp. 711: 00

Folio: 7000

RFC: NAL0001000000

Asunto: Se deja sin efectos los certificados de sello digital de conformidad con lo previsto en el inciso b, fracción X del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, así como restringir el uso del certificado de la firma electrónica avanzada.

Zapopan, Jalisco, a 12 de abril de 2016.

=====
CALLE CORDIALIDAD 1503
VILLAS DE PERISUR
ZAPOPAN, JALISCO, C.P. 45236

La Administración Desconcentrada de Recaudación de Jalisco "3", dependiente de la Administración General de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en el artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; así como en los artículos 1, 2, 3, 4, 7, párrafo primero, fracciones I, IV, VII y XVIII, 8, párrafo primero, fracción III, Primero, Segundo, Tercero y Cuarto Transitorios de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, vigente a partir del día 1 de julio de 1997 y modificada mediante Decretos publicados en el mismo órgano oficial de difusión el 4 de enero de 1999, 12 de junio de 2003, 6 de mayo de 2009, 9 de abril de 2012 y 17 de diciembre de 2015 vigentes a partir del día siguiente al de su publicación; artículos 1, 2 párrafo primero, apartado C, 5, párrafo tercero, 6, párrafo primero, apartado A, fracción XIII, inciso c, en lo relativo a la Administración Desconcentrada de Recaudación de Jalisco "3", con sede en Jalisco, artículo 14, párrafo primero, fracciones I, II, V y VI, en relación con los artículos 11, párrafo primero, fracción XXV y 12, párrafo primero XXIII; artículo 18, párrafo primero, fracción I y último párrafo, en relación con el artículo 16, párrafo primero, fracciones XXIV y XXVIII, párrafo tercero, numeral 9, Primero, Segundo y Tercero Transitorios todos del "Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, que inició su vigencia en un plazo de noventa días naturales siguientes a su publicación en el mencionado órgano oficial de difusión, esto es, el 22 de noviembre de 2015, de conformidad con el Transitorio Primero, párrafo primero, salvo lo dispuesto en sus fracciones I, II y III del citado Transitorio del Reglamento, le comunica lo siguiente:

Derivado del ejercicio de las atribuciones conferidas en términos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, esta Administración Desconcentrada de Recaudación de Jalisco "3", advirtió que el contribuyente [REDACTED] realizó la conducta señalada en el inciso b, de la fracción X, del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, por las consideraciones que enseguida se detallan:

Con fecha 25 de febrero de 2016, la Administración Desconcentrada de Recaudación de Jalisco "3", en ejercicio de la facultad que le confiere el primer párrafo del artículo 151, del Código Fiscal de la Federación, en relación con los artículos 18, párrafo primero, fracción I y 16, párrafo primero, fracción XXVIII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en vigor, llevó a cabo la diligencia de requerimiento de pago y embargo para hacer efectivo el crédito fiscal a su cargo, misma que no fue posible realizar toda vez que el contribuyente [REDACTED] y/o su representante legal no fue localizado en el domicilio fiscal señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, tal y como se observa del(de las) acta(s) circunstanciada(s) levantada(s) por el personal actuante adscrito a la autoridad ejecutora, en cuya diligencia se originaron los siguientes hechos: al constituirse física y legalmente en el domicilio procedió a tocar en repetidas ocasiones y lo atiende una persona que dijo llamarse [REDACTED] quien se identificó con credencial para votar y le hizo saber el motivo de su visita a lo que le requerí la presencia de la persona moral buscada [REDACTED] a lo que manifestó que no conoce a la persona moral que busca y que la finca esta a su nombre que aproximadamente la compro hace tres años y la razón social que busca no la conoce exhibe recibo predial el cual esta a su nombre, se anexa en copia simple el Acta Circunstanciada de Hechos.

Ahora bien, de la(s) diligencia(s) realizada(s) por la Administración Desconcentrada de Recaudación antes mencionada(s), se levantó(aron) acta(s) debidamente circunstanciada(s) a la(s) cual(es) por ser documento(s) público(s), se le(s) otorga valor probatorio pleno de conformidad con lo dispuesto por el artículo 202, párrafo primero del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, en materia fiscal, acorde con lo dispuesto por el segundo párrafo, del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, misma(s) que sirve(n) para motivar la presente resolución, en términos de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 63, del Código Fiscal de referencia, de la(s) cual(es) se observa fehacientemente que al tratar de hacer exigible el pago de créditos fiscales mediante el procedimiento administrativo de ejecución, en los términos establecidos en el artículo 16, párrafo primero, fracción XX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en relación con el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente [REDACTED] y/o su representante legal no fue localizado en el domicilio que para efectos del Registro Federal de Contribuyentes señaló, *(antes de que sus créditos fiscales a cargo hayan sido garantizados, pagados, o quedado sin*

efectos), encuadrando su conducta en lo establecido en el artículo 17-H, fracción X, inciso b del Código Fiscal de la Federación.

En razón de lo expuesto, con fundamento en los artículos 18 párrafo primero, fracción I, en relación con el 16, párrafo primero, fracción XXIV y de conformidad con los artículos 17-H, primer párrafo, fracciones II y X, inciso b) y penúltimo párrafo, 17-J, 29, segundo párrafo, fracción II y 63, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, en relación con la regla 2.2.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2015, se deja sin efectos el o los certificados de sello digital para la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que utiliza el contribuyente

De conformidad con los artículos 17-H, tercer párrafo, 69, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación y 2, fracción VII de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, podrá consultar los Certificados de Sellos Digitales que han quedado sin efectos, así como la fecha y hora de su revocación.

En términos del artículo 29-A, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, los comprobantes fiscales emitidos con posterioridad a que surta efectos la presente resolución, no tendrán valor para efectos fiscales.

A efecto de que el contribuyente esté en posibilidad de emitir de nueva cuenta Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, deberá desvirtuar o subsanar las irregularidades detectadas ante esta unidad administrativa, a través de un caso de aclaración que presente en el Portal del SAT, de conformidad con lo previsto en la ficha de trámite "47/CFF "Procedimiento para subsanar las irregularidades detectadas o desvirtuar la causa por la que se dejó sin efectos su certificado de sello digital, se restringió el uso de su certificado de FIEL o el mecanismo que utiliza para efectos de la expedición de CFDI" del anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente.

En términos de lo dispuesto por el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, se le indica que la presente resolución es susceptible de impugnarse dentro de los treinta días siguientes a aquél en que surta efectos su notificación, mediante la interposición del recurso de revocación en los términos del Título V, Capítulo I del Código Fiscal de la Federación, a través del buzón tributario de conformidad con la regla 2.18.1. de la RMF para 2016, o bien, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la presente resolución, mediante la interposición del juicio contencioso administrativo federal ante la Sala Regional competente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la vía tradicional o a través del Sistema de Justicia en Línea de conformidad con los artículos 13 de la Ley

Como se puede observar el certificado de sello digital del contribuyente fue cancelado por no haberlo podido localizar el SAT para efectos de notificar un crédito fiscal, empero si fue notificado de tal resolución a través del buzón tributario, sin embargo hay varias irregularidades en el ejercicio de las facultades de gestión del SAT:

1. El SAT trato de notificar al contribuyente en un domicilio de la calle Cordialidad, como se puede apreciar en la primer hoja de la resolución, sin embargo el contribuyente antes de que el SAT lo tratara de localizar ya había presentado cambio de domicilio a la calle Esperanza de donde posteriormente se cambió a la calle Industria, y también presentó su cambio de domicilio con antelación a que el SAT tratará de notificar en el primer domicilio como su puede apreciar en el acuse de movimientos de actualización de situación fiscal.

gob.mx
 FOLIO: RF201609071912

SHCP
 SECRETARÍA DE HACIENDA
 Y CRÉDITO PÚBLICO

SAT
 Servicio de Administración Tributaria

ACUSE DE MOVIMIENTOS DE ACTUALIZACIÓN DE SITUACIÓN FISCAL

Lugar y Fecha de Emisión
 ZAPOPAN, JALISCO, a 07 de Octubre de 2015

Ha sido procesado el aviso de actualización al Registro Federal de Contribuyentes exitosamente, con la siguiente información:

Datos de Identificación del Contribuyente:

RFC:	NACEE
Denominación/Razón Social:	NACEE
Régimen Capital:	SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE (*)
Nombre Comercial:	NACEE TECNOLOGÍA

Tipo de Movimiento:

Identificación del aviso: Cambio de Domicilio	Fecha del Aviso: 25/09/2015
---	-----------------------------

Datos de Ubicación:

Tipo de Domicilio: DOMICILIO FISCAL	Código Postal: 45130
Tipo de Vialidad: CALLE	Nombre de Vialidad: INDUSTRIA DEL VESTIDO
Número Exterior: 2145 A	Número Interior:
Nombre de la Colonia: ZAPOPAN INDUSTRIAL NORTE	Nombre de la Localidad:
Nombre del Municipio o Delegación: ZAPOPAN	Nombre del Estado o Distrito Federal: JALISCO
Entre Calle: INDUSTRIA HULERA	Y Calle: INDUSTRIA METALURGIA
Características del Domicilio: HACIENDA QUELON BUENOS VECINOS	Referencias Adicionales: A DOS CUADRAS DE QUELON BUENOS VECINOS

Página [1] de [3]

MÉXICO
 GOBIERNO DE LA REPÚBLICA

COMER
 Comisión Mexicana de
 Defensa del Consumidor



Contacto
 Av. Hidalgo 77, col. Guerrero, c.p. 06300,
 México, D.F.
 Atención telefónica: 01 800 46 36 728.
 Desde Estados Unidos y Canadá 1 877 44 88 728.
 denuncias@sat.gob.mx





Como se puede ver la fecha de la resolución de cancelación de certificado de sello digital tiene fecha de 12 de abril de 2016 en la que señala que con fecha 25 de febrero de 2016 intento notificar un crédito fiscal en la calle Cordialidad, y el aviso de cambio de domicilio lo presento el contribuyente el día 7 de octubre de 2015, es decir varios meses antes ya se había hecho del conocimiento de la autoridad el nuevo domicilio fiscal.

2. El motivo de la cancelación era un crédito fiscal que intentaron notificar al contribuyente, pero que el mismo ya estaba pagado desde el 4 de septiembre de 2015 como se puede observar en el siguiente comprobante bancario:

4/9/2015 Resultado de operación

enlace
BANCA ELECTRÓNICA

 contactenos
  atención telefónica
  centro de mensajes

 Consultas
  Transferencias
  Tesorería
  Servicios
  Administración y control

FXonline **SANTANDER TRADE**

Usuario: **CARLOS RODRIGUEZ RODRIGUEZ** 4 de Septiembre de 2015
 Ultimo acceso: **04-SEP-2015 10:26** 11:26 a.m.


Pago Referenciado SAT

► Servicios > Nuevo Esquema de Pago de Impuestos > Pago Referenciado SAT

Contrato: 80121179419 **enlace** DE CV

Resultado de la operación

Cuenta Cargo	Titular	Fecha	Importe	Línea de Captura	Estatus	Referencia
65503809967	enlace DE CV	04/09/2015 11:26	\$ 18,924.00	02152B21194410002495	Operación Exitosa	3172237

3. De tal forma que el contribuyente se vio en la necesidad de desvirtuar los hechos imputados indebidamente por el SAT



MAC10818BFSAC2016587:EE

ACUSE DE RECEPCIÓN

ZAPOPAN, JAL., a 12 de Abril de 2016

Clave de RFC: 
Denominación o Razón Social: 

Folio:  Hoja: 2 de 2

DOMICILIO DIVERSO AL NOTIFICADO DE FORMA OPORTUNA A LA AUTORIDAD. POR LO ANTES EXPUESTO SE SOLICITA SE LEVANTE LA RESTRICCIÓN DEL USO DEL CERTIFICADO DE LA FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA, PARA PODER GENERAR NUEVOS SELLOS DIGITALES Y ESTAR EN APTITUD DE CUMPLIR CON LAS OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES.


Con su número de folio puede consultar la respuesta o estado de su planteamiento a través del Portal de Internet del SAT en la siguiente dirección: <http://www.sat.gob.mx>, a partir del día 18 de Abril de 2016.

SAT... ¡más fácil, más rápido!

Sus datos personales son incorporados y protegidos en los sistemas del SAT, de conformidad con los Lineamientos de Protección de Datos Personales y con las diversas disposiciones fiscales y legales sobre confidencialidad y protección de datos, a fin de ejercer las facultades conferidas a la autoridad fiscal.

Si desea modificar o corregir sus datos personales, puede acudir a la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente de su preferencia y/o a través de la dirección <http://www.sat.gob.mx>.

Cadena Original:

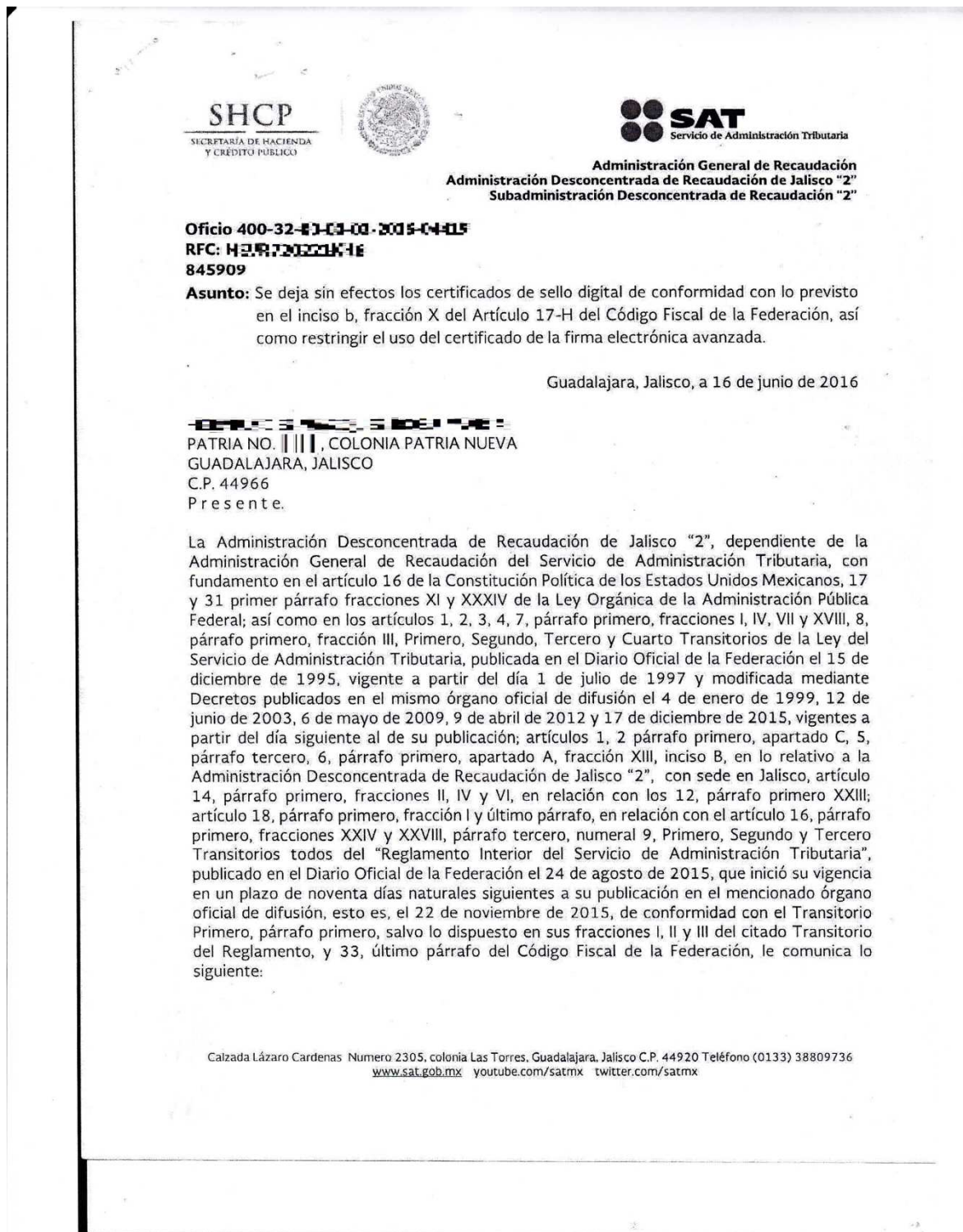


Sello Digital:

M4KJZLJFc4P4XG91vzm8EHSu5Qhp3hXIKZttGXCf53IG30YocM8DtwSOnasHKfyvflGU+vv6n+W6vRZGsWutGCzQtI0ZGHMqobHlq92CdHaQQ2vNKNP
MFMREeWR/le6ErppPJTCYjYqfrgv1oYDzTPG4CQLwgpqQv3+jBAfhk=

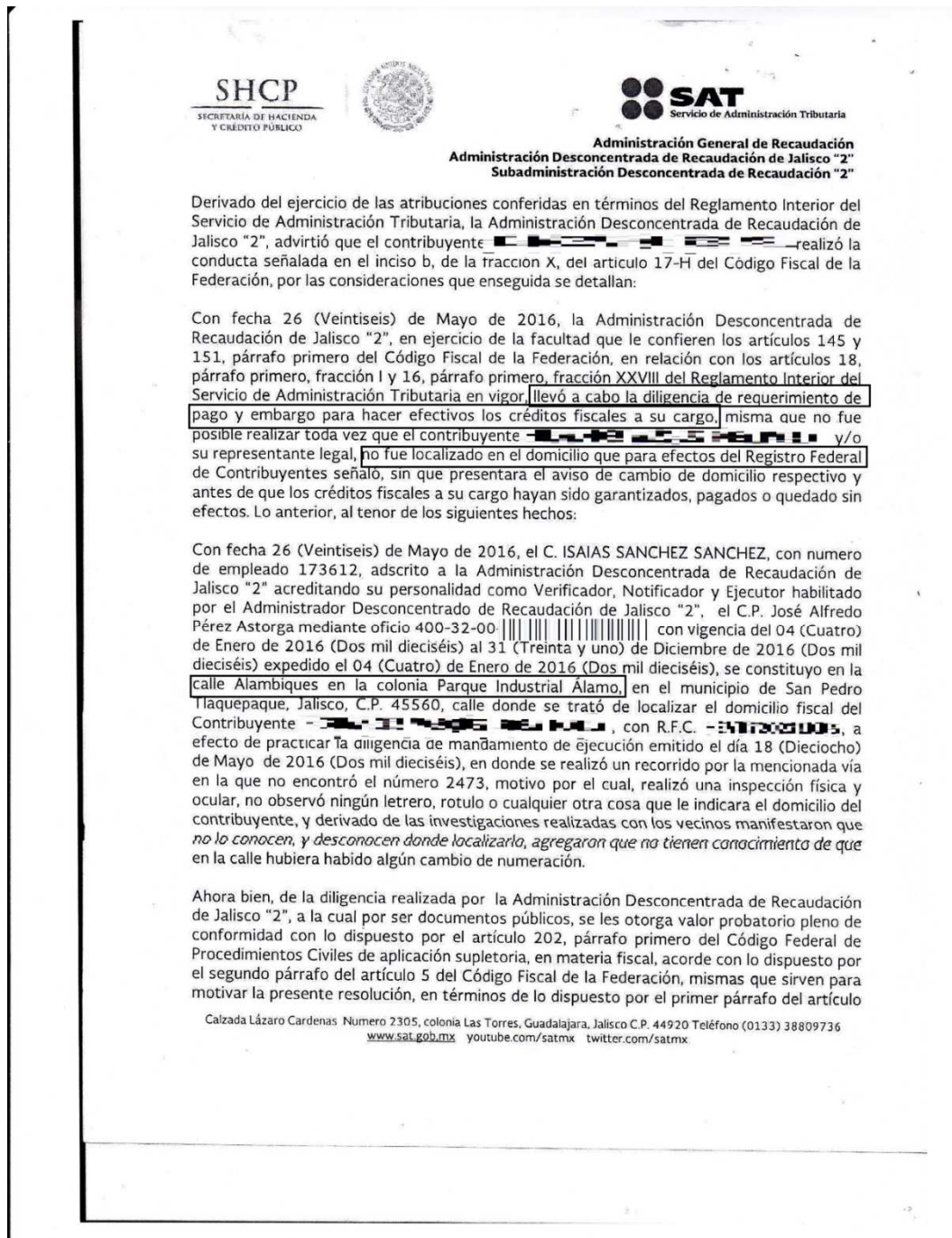
Como se puede observar la autoridad de forma arbitraria ejerció su facultades de gestión cancelando el certificado de sello digital del contribuyente por no localizarlo en un domicilio del cual ya se había avisado al SAT que había cambiado y respecto a un crédito que también con antelación se había pagado.

En el segundo caso se podrá observar como el SAT canceló el certificado de sello digital del contribuyente también de forma por demás arbitraria.



Las irregularidades cometidas por el SAT en ésta caso son las siguientes:

1. Notifico al contribuyente de forma personal la resolución de cancelación de certificado de sello digital en el domicilio marcado en el rubro del oficio, es decir en Av. Patria, el cual es y ha sido el domicilio fiscal del contribuyente, por lo tanto es correcto que las notificaciones se realicen en dicho domicilio.



2. Como se puede apreciar el argumento del SAT es que no localizó al contribuyente en la calle Alambiques, para llevar a cabo una diligencia de pago y embargo para hacer efectivos créditos fiscales a su cargo, sin embargo el domicilio de la calle Alambiques nunca ha sido domicilio del contribuyente es por eso que la autoridad no lo localizó allí, pero si lo localizó en el domicilio registrado en el Registro Federal de Contribuyentes, es decir Av. Patria, para notificarle la resolución de la cancelación del certificado de sello digital, siendo además que el contribuyente no tenía créditos a su cargo, resultando inexplicable tal situación.

3. Así las cosas, el contribuyente evidentemente tuvo que presentar una aclaración a través de la aplicación “mi portal” ubicado en la página de internet del SAT, la cual presentó el día 6 de septiembre de 2016, por la cual recibió un acuse de la aclaración señalando en el mismo que la respuesta estaría disponible en el mismo sitio de internet a partir del 9 del mismo mes, es decir dentro del plazo de 3 días que señala el último párrafo del artículo 17-H del CFF.



HE-59514476

ACUSE DE RECEPCIÓN

GUADALAJARA, JAL., a 6 de Septiembre de 2016

Clave de RFC:



Folio: AC201659514476

Hoja: 1 de 2

Nombre:



ESTIMADO CONTRIBUYENTE:

Se informa que su Aclaración se recibió con éxito el día 06 de Septiembre de 2016 a las 16:48 hrs. con el número de Folio: AC201659514476 con la siguiente solicitud:

ASUNTO:

SE SOLICITA ACTIVACION DE SELLOS DIGITALES

DESCRIPCIÓN:

Con fecha 27 de junio del presente fue notificado en mi domicilio sita en Av. Patria No. 233 Colonia Patria Guadalajara, nueva oficina 400-32-00-00 en la que notifican que dejaron sin efectos mis sellos digitales bajo el argumento de que intentaron llevar a cabo una diligencia de pago y embargo en el domicilio de la calle ALAMBIQUES en Parque Industrial el Alamo en San Pedro, domicilio en el cual jampas he estado, lo irónico es que la notificación de cancelación de sellos si me fue notificada en mi domicilio manifestado al RFC en Av. Patria No. 233 Colonia Patria Guadalajara, en [código de barras] por lo que solicito la reactivación inmediata de los mis sellos digitales.

Con su número de folio puede consultar la respuesta o estado de su planteamiento a través del Portal de Internet del SAT en la siguiente dirección: <http://www.sat.gob.mx>, a partir del día 09 de Septiembre de 2016.

Sus datos personales son incorporados y protegidos en los sistemas del SAT, de conformidad con los Lineamientos de Protección de Datos Personales y con las diversas disposiciones fiscales y legales sobre confidencialidad y protección de datos, a fin de ejercer las facultades conferidas a la autoridad fiscal.

Si desea modificar o corregir sus datos personales, puede acudir a la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente de su preferencia y/o a través de la dirección <http://www.sat.gob.mx>.

Cadena Original:

[código de barras] 06/09/2016|04:48|AC201659514476 Aclaración|BLOQ CSD/PAE|WEB|06/09/2016|000001000007000112188|

Sello Digital:

lFeM42ZGR+PbfqTZQ0/beSH+WiLKCzg1dBdWjHJLz85WfmxXBNR+d4ch5r5sRF7A+MNxr7lyEH5aSG8Yk92WcsoLu7yyha0P76EHq0brQxzgqec8/+aQcAgXt1B1Gr0BpUYTU8PyyU8QoW3opq69+8lTK/e6PJgRoRmEha7A48=

4. El día 9 de septiembre la respuesta fue que la autoridad requería mayor tiempo para la atención de la aclaración.



1659514476

ACUSE DE CANALIZACIÓN

CUAUHTEMOC, CIUDAD DE MÉXICO, a 9 de Septiembre de 2016

Clave de RFC:

Nombre:

Folio: AC201659514476

Hoja: 1 de 1

ESTIMADO CONTRIBUYENTE:

Se informa que su Aclaración con el número de Folio AC201659514476 requiere de mayor tiempo para su atención.

Por lo anterior con su número de folio puede consultar la respuesta a través del Portal de Internet del SAT, en la siguiente dirección:
<http://www.sat.gob.mx>, a partir del día 14 de Septiembre de 2016.

SAT... ¡más fácil, más rápido!

Sus datos personales son incorporados y protegidos en los sistemas del SAT, de conformidad con los Lineamientos de Protección de Datos Personales y con las diversas disposiciones fiscales y legales sobre confidencialidad y protección de datos, a fin de ejercer las facultades conferidas a la autoridad fiscal.

Si desea modificar o corregir sus datos personales, puede acudir a la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente de su preferencia y/o a través de la dirección <http://www.sat.gob.mx>.



Cadena Original:

6/09/2016|04:48|AC201659514476|Aclaración|BLOQ CSD/PAE|WEB|15/09/2016|000001000007000112188|

Sello Digital:

OWwkLoPqfYUKr6TGfk2UYgJXJEN9BISIHhKvTGX2SGAflV0T+3ag2dUS94IDWVipbdroQG0qXoQYrxy+wGiiCinp4g1evmFIRASdCK7YK7HNRu5MS1F/9
S6Ja/G8H6ovod8wtnSQN3DBUDxZhaVikMCS3q74okMOJCCzJhrQM=

5. Al día 4 de octubre el SAT aún no resolvía la aclaración y evidentemente no se podía generar un nuevo certificado de sello digital, por lo que el contribuyente solicitó apoyo a PRODECON.

 		Procuraduría de la Defensa del Contribuyente <small>PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES</small>
Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes		
SOLICITUD DE QUEJA		
Lugar y fecha: GUADALAJARA JALISCO, a 04-10-2016		FOLIO:
Datos de identificación del quejoso o reclamante		
Nombre del quejoso o reclamante: [REDACTED] Representante legal: , y autorizados para recibir notificaciones (en términos de los artículos 19, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación y 19, tercer párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo):		
Domicilio para oír y recibir notificaciones: Av. Patria No. [REDACTED] Colonia Patria Guadalajara		RFC: [REDACTED]
		Correo electrónico: [REDACTED]@hotmail.com
		Teléfono(s): 33 [REDACTED]
Régimen en que tributa: REGIMEN DE INCORPORACION FISCA Actividad preponderante: COMPRA VENTA DE VINOS Y LICORES		
Acto por el que se presenta la queja o reclamación		
Breve Descripción de Hechos: Con fecha 27 de junio del presente fue notificado en mi domicilio sita en Av. Patria No. [REDACTED] Colonia Patria Guadalajara, nueva oficio 400-32-00-00-02-2016-0419 en la que notifican que dejaron sin efectos mis sellos digitales bajo el argumento de que intentaron llevar a cabo una diligencia de pago y embargo en el domicilio de la calle ALAMBIQUES en Parque Industrial el Alamo en San Pedro, domicilio en el cual jamás he estado, lo irónico es que la notificación de cancelación de sellos si me fue notificada en mi domicilio manifestado al RFC en Av. Patria No. [REDACTED] Colonia Patria Guadalajara, [REDACTED] por lo que solicito la reactivación inmediata de los mis sellos digitales. (Se informa que su Aclaración se recibió con éxito el día 06 de Septiembre de 2016 a las 16:48 hrs. con el número de Folio: AC2 [REDACTED]) y se envío este aclaración al SAT y aun no tengo respuesta		
		Fecha de Notificación:
Autoridad(es) Involucrada(s): SAT		
Pretensión(es): REACTIVACION DE SELLOS DIGITALES		
Llenado exclusivo por personal de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente		
Documentación que se recibe en copia simple:		
Documentación que se solicita:		

6. Con fecha 12 de octubre PRODECON acordó la aceptación de la queja y requirió al SAT para que aclarara el motivo de la cancelación del certificado de sello digital del contribuyente, concediéndole un plazo de 3 días, a lo cual la autoridad cumplió y

autorizó al contribuyente para la generación de un nuevo certificado de sello digital.

MÉXICO
GOBIERNO DE LA REPÚBLICA



Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente
PROTEGER • DEFENDER • OBSERVAR

Delegación Jalisco

EXPEDIENTE: 3570-JAL-QR-2300/2016.

CONTRIBUYENTE: _____

ACUERDO DE ADMISIÓN CON REQUERIMIENTO DE INFORME

Guadalajara, Jalisco, a 12 de Octubre de 2016.

Se hace constar que mediante correo electrónico recibido el 12 de Octubre de 2016 en esta Delegación Jalisco de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la C. **VÁZQUEZ**, por su propio derecho, interpone **QUEJA** en contra del acto atribuido al **Servicio de Administración Tributaria**, consistente en la cancelación de su Certificado de Sello Digital.

De la queja de mérito y sus anexos, se desprende que el representante legal de la quejosa narra medularmente los hechos siguientes:

Con fecha 27 de Junio del presente fue notificado en mi domicilio Av. Patria No. _____ Colonia Patria Guadalajara el oficio 400-32-00-00 _____ en el que se notifica dejaron sin efectos mis sellos digitales bajo el argumento de que intentaron llevar a cabo una diligencia de pago y embargo en el domicilio de la calle ALAMBIQUES en parque industrial el álamo en san pedro, domicilio en el cual jamás he estado, lo irónico es que la notificación de cancelación de sellos digitales si me fue notificada en mi domicilio manifestado en el RFC en Av. Patria No. _____ Colonia Patria Guadalajara, e _____, por lo que solicito la reactivación inmediata de los sellos digitales.

Asimismo, se advierte que la pretensión de la contribuyente quejosa consiste en la reactivación de sus Sellos Digitales.

Visto lo anterior, con fundamento en los artículos; 1, 2, 3 y 4, segundo párrafo, 5, fracciones III, VII, IX y XVII, 6, fracción III, y último párrafo, 15, 16, 18, 19, 20, fracciones I y II y 21 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 5, Apartado B, fracción VII, 14, primer párrafo, fracción IV, 47, 48, 49, 50, 51, fracciones IV, XV, XVI, XVIII, XXII, XXIII, XXXIV, XXXVIII y XLIV, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de marzo de 2014; 2, fracciones XII, 37, 38, fracciones I, II, III, IV, V, VI, VII y VIII, 39, 44, fracciones I, II, III y IV, 108 y 109, fracción I, de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados el 27 de mayo de 2014, en el Diario Oficial de la Federación y Artículos Primero, Segundo numeral 13 y Tercero numeral 13 y Artículos Primero y Segundo Transitorios del Acuerdo de 21 de mayo de 2013, por el que se establece la denominación, sede y circunscripción territorial de las delegaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8 de agosto de 2013, se emite el siguiente:

ACUERDO:

PRIMERO.- Regístrese la presente queja en el Libro de Folio de Gobierno, así como en el sistema de control respectivo con el número 3570-JA _____ y fórmese el expediente relativo.

SEGUNDO.- Téngase por presentada la queja descrita en el proemio del presente acuerdo y con fundamento en los artículos 5, fracción III, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y 39 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la

Ostia 2792
Colonia Italia Providencia
C.P. 44648, Guadalajara, Jal
Tel. 36403098
www.prodecon.gob.mx

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados el 27 de mayo de 2014, en el Diario Oficial de la Federación, **SE ADMITE A TRÁMITE LA QUEJA DE MÉRITO.**

TERCERO: Del formato de queja presentado por la contribuyente, se advierte que señaló como autoridad responsable a la **SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIO**; sin embargo, de conformidad con el artículo 6, apartado A, fracción XIII, inciso b), del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el pasado 24 de agosto de 2015 y que entró en vigor el 22 de noviembre de 2015, así como del Artículo Primero, fracción XIII, del Anexo del ACUERDO de delimitación territorial de las Unidades Administrativas Desconcentradas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de noviembre de 2015 y que entró en vigor el 22 de noviembre de 2015, se tiene a dicha autoridad responsable con el siguiente nombre y sede: **Administración Desconcentrada de Recaudación de Jalisco "2", con sede en Jalisco, del Servicio de Administración Tributaria.**

CUARTO.- Con fundamento en lo dispuesto en el artículo 44, fracción I, de los invocados Lineamientos, con copias del presente acuerdo, del escrito de queja y de las documentales que se adjuntaron al mismo, **REQUIÉRASE a LA ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA DE RECAUDACIÓN DE JALISCO "2" DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, para que dentro del plazo de **TRES DÍAS HÁBILES** siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del presente acuerdo, rinda un **INFORME** respecto de los actos que se les atribuyen en las oficinas de esta Delegación Jalisco, ubicadas en calle Ostia 2792, Colonia Italia Providencia, Código Postal 44648, en Guadalajara, Jalisco, en el que:

- **SEÑALE** los antecedentes del acto que se le atribuye y si éste efectivamente existe.
- **INDIQUE** los fundamentos y motivos del porqué consideró dejar sin efectos el Certificado de Sello Digital de la contribuyente, bajo el supuesto de que no se encontraba localizada al momento de querer efectuar la diligencia de mandamiento de ejecución en el domicilio Calle Alambiques en la Colonia Parque Industrial Álamo, en el Municipio de Tlaquepaque Jalisco, si a decir de la quejosa ese no es su domicilio fiscal.
- **SEÑALE** el domicilio fiscal señalado por la quejosa para efectos del Registro Federal de Contribuyentes y si tiene conocimiento de que ésta cuente con otro u otros domicilios.
- **MENCIONE** si la quejosa cuenta con créditos fiscales a su cargo, en caso de ser afirmativa su respuesta **EXHIBA** copia de la resolución determinante de los mismos, así como sus constancias de notificación.
- **SEÑALE** porque a la fecha de esta queja, ha sido omiso en dar respuesta por escrito a la solicitud de aclaración presentada por la quejosa con folio AC2016-0000000000 desde el 9 de Septiembre de 2016, y en caso de ser afirmativa la respuesta, **EXHIBA** las constancias que acredite su dicho y en caso de que sea negativa su respuesta, señale los motivos y fundamentos del porque no lo ha hecho, si el último párrafo del artículo 17-H, del Código Fiscal de la Federación, en relación a la Regla 2.2.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, establece un plazo máximo de **tres días hábiles** siguientes al que se presente la aclaración, para emitir la resolución respectiva.
- Ante la evidente violación de los derechos fundamentales de legalidad, certeza y seguridad jurídicas de la quejosa previstos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados



Unidos Mexicanos, **SEÑALE** si procede dejar sin efectos la resolución materia de la presente queja a fin de restituir a la quejosa en el goce de sus derechos.

- **APORTE** copia de todas las actuaciones que sustenten su informe.

QUINTO.- SE APERCIBE a las autoridades responsables, que en caso de no cumplir en tiempo y forma con el requerimiento de mérito, serán sancionadas de conformidad con lo dispuesto en los artículos 28, fracción I, numeral 1, de la referida Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y 51, fracción XXXIV, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

SEXTO.- Se tiene como domicilio para recibir notificaciones el ubicado en Av. Patria No. 243 Colonia Patria, Guadalajara, Jalisco., y únicamente para recibir avisos y notificaciones el correo electrónico




SÉPTIMO.- Conforme a la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, se toma conocimiento que el contribuyente manifestó su **oposición a la publicación de sus datos personales.**

OCTAVO.- La presente queja, así como la resolución que emita esta Delegación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente respecto de la misma, no constituyen instancia y no afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales.

NOVENO.- NOTIFÍQUESE EL PRESENTE ACUERDO POR CORREO ELECTRÓNICO A LA QUEJOSA Y POR OFICIO A LAS AUTORIDADES RESPONSABLES, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 15, fracciones IV y V; y 18, fracción I de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Así lo proveyó y firma en el presente acuerdo el **MTRO. OSWALDO RAFAEL RAMÍREZ HERNÁNDEZ**, Subdelegado en Jalisco de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en suplencia por ausencia del Delegado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14, fracción IV, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.


MTRO. OSWALDO RAFAEL RAMÍREZ HERNÁNDEZ.

LMCC

Cómo se puede observar de las constancias previas, desde la fecha en que el contribuyente presentó a aclaración hasta que pudo contar nuevamente con un certificado de sello digital pasó más de un mes, para lo cual además el contribuyente se vio en la necesidad de solicitar el apoyo de PRODECON ante la reacia falta de acción y cumplimiento del SAT.

Por lo tanto, es evidente que no existe certidumbre jurídica por parte de los contribuyentes ya que el SAT en cualquier momento puede dejar sin efectos sus certificados de sellos digitales de manera arbitraria, en abuso de sus facultades de gestión.

Otra de las facultades del SAT es la conferida por el artículo 69-B del CFF, consistente en publicar en el DOF a los contribuyentes que a criterio de la misma autoridad están realizando operaciones simuladas, por lo que a los contribuyentes que han sido publicados de forma definitiva en términos del tercer párrafo del artículo 69-B del CFF como empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS), que han tratado de hacer valer medios de defensa argumentando la violación al derecho de audiencia previa, dicho argumento ha sido inoperante e ineficaz, toda vez que tal derecho, si les es concedido en términos del segundo párrafo del propio artículo, al conceder a los contribuyentes notificados y publicados como presuntos EFOS un plazo de 15 días contados a partir de la última notificación que le haya efectuado la autoridad para desvirtuar los hechos por los cuales la autoridad considero que realizan operaciones simuladas o inexistentes, antes de notificarles una resolución definitiva y publicarlos de tal forma como EFOS. Por lo tanto ante éste supuesto no se actualiza el agravio de violación al derecho de audiencia previa.

Sin embargo para los contribuyentes que realización operaciones con contribuyentes que fueron declarados y publicados de forma definitiva como EFOS, existe una afectación, toda vez que deben de considerar que las operaciones amparadas en los comprobantes expedidos por los EFOS, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, según lo ordena el propio artículo 69-B cuarto párrafo, concediendo a los contribuyentes que les hayan dado un efecto fiscal, un plazo de 30 días para que comprueben a la autoridad que efectivamente recibieron adquirieron los bienes o recibieron los servicios amparados en los comprobantes emitidos por los EFOS.

Garantía de irretroactividad: El artículo 14 constitucional tutela dentro del derecho a la seguridad jurídica, la garantía de irretroactividad de la ley, esto quiere decir que *“las disposiciones contenidas en las leyes no deben aplicarse hacia el pasado, afectando hechos o situaciones que se presentaron antes de su vigencia, problema que se conoce también, como conflicto de leyes en el tiempo”*⁷⁷.

La garantía de irretroactividad es otro de los agravios que contribuyentes que fueron publicados por realizar operaciones simuladas intentaron hacer valer ante la autoridad judicial, bajo el argumento de que el artículo 69-B afecta a las operaciones realizadas en el pasado, violando de ésta forma la garantía de irretroactividad de la ley, sin embargo la SCJN se ha pronunciado en el sentido de que dicho precepto legal no es violatorio de la garantía de irretroactividad la ley, bajo el argumento que dicho numeral corresponde a una norma de procedimiento y bajo el amparo del segundo párrafo del artículo 6 del CFF que a la letra dice tratándose del momento de causación de las contribuciones *“Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”*, de tal forma que el artículo 69-B del CFF al ser una norma de procedimiento se ampara por el precepto de aplicación del propio CFF, señalando además que de conformidad con el artículo 67 del mismo ordenamiento fiscal las facultades de las autoridades se encuentran limitadas por el plazo de caducidad en el mismo señalado.

Sin embargo hasta aquí los razonamientos corresponden a la legalidad de la norma, ahora bien a nivel constitucional la SCJN señala que en base a las teorías de los Derechos Adquiridos a la de los Componente de la Norma⁷⁸, no se viola la garantía de irretroactividad de las leyes.

De conformidad a la Teoría de los derechos adquiridos *“se distingue entre dos conceptos, a saber: el de derecho adquirido que lo define como aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, a su dominio o a su haber jurídico y, el de expectativa de derecho, el cual ha sido definido como la pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el derecho adquirido*

⁷⁷ Las garantías de seguridad jurídica 2da Edición. Poder Judicial de la Federación Suprema Corte de Justicia de la Nación. México 2007 p. 37

⁷⁸ Amparo directo en revisión 1845/2011 p. 2

constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde a algo que en el mundo fáctico no se ha materializado”⁷⁹.

En relación a la Teoría de los componentes de la norma, señala que *“toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, en el que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, que los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercer aquellos y de cumplir con éstas. Sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo, por lo que para que se pueda examinar la retroactividad o irretroactividad de las normas es necesario analizar las siguientes hipótesis que pueden llegar a generarse a través del tiempo:*

- *Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia en ella regulados, no se pueden variar, suprimir o modificar ese supuesto o la consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad de las normas, toda vez que ambos nacieron a la vida jurídica con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley.*
- *Cuando la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si el supuesto y algunas de las consecuencias se realizan bajo la vigencia de una ley, quedando pendientes algunas de las consecuencias jurídicas al momento de entrar en vigor una nueva disposición jurídica, dicha ley no podría modificar el supuesto ni las consecuencias ya realizadas.*
- *Cuando la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, no se producen durante su vigencia, pero cuya realización no depende de los supuestos previstos en esa ley, sino únicamente estaban diferidas en el tiempo, por el establecimiento de un plazo o término específico, en este caso la nueva disposición tampoco podría suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, toda vez que estas últimas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.*
- *Cuando para la ejecución o realización de las consecuencias previstas en la disposición anterior, pendientes de producirse, es necesario que los supuestos señalados en la misma, se realicen después de que entró en vigor la nueva norma, tales consecuencias deberán ejecutarse conforme a lo establecido en ésta, en atención a que antes de la vigencia de dicha ley no se actualizaron ni ejecutaron ninguno de los componentes de la ley anterior (supuestos y consecuencias acontecidos bajo la vigencia de la nueva disposición)”⁸⁰.*

⁷⁹ Amparo en revisión 51/2015 p. 12

⁸⁰ Ídem

Luego entonces, bajo el razonamiento de ambas teorías la SCJN concluye que el principio de irretroactividad de la ley no se viola con lo dispuesto por el artículo 69-B del CFF por tratarse de expectativas de derecho o por consecuencias no derivadas o reguladas por una ley anterior.

Como se puede observar de la violación a la garantía de irretroactividad de la ley que han tratado de justificar tanto contribuyentes que han sido publicados como empresas que realizan operaciones inexistentes, la SCJN ha señalado dispositivo legal 69-B del CFF no se viola la garantía de irretroactividad de la ley y por lo tanto no se viola el derecho a la seguridad jurídica.

Veamos el siguiente caso real del ejercicio de facultades de gestión del SAT bajo el amparo del artículo 69-B del CFF, en el cual mediante el oficio 500-60-00-04-02-2017-05128, el SAT de fecha 24 de octubre de 2017, notificó al contribuyente Despacho Hega, S. de R. L. M.I. que toda vez que no fue localizado en domicilio que tiene manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes y toda vez que no desvirtuó la inexistencia de operaciones amparadas en los comprobantes fiscales emitidos, se agregará su nombre en el listado de contribuyentes que no desvirtuaron los hechos que se les imputaron en los términos del artículo 69-B , tercer párrafo del CFF.



500-60-00-04-02-2017-05128

Exp.: SAT.4S.22.2016.048

Folio: 1309185

R.F.C.: DHE070118PT9

Hoja - 1 -

**Asunto: Se emite resolución en términos
del artículo 69-B, tercer párrafo,
del Código Fiscal de la Federación.**

Nuevo Laredo, Tamaulipas, a 24 de octubre de 2017

"Año del Centenario de la Promulgación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos".

C. Representante Legal de:

Despacho Hega, S. de R.L. M.I.

Calle Perú Número 1910,

Entre Avenida Degollado y Avenida Pedro J Méndez,

Colonia Guerrero, Código Postal 88240,

Nuevo Laredo, Tamaulipas.

Esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tamaulipas "3" con sede en Tamaulipas, adscrita a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 16, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, 7, fracciones VII, XII y XVIII y 8, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, reformada por Decreto publicado en el propio Diario Oficial de la Federación el 12 de junio de 2003; 1, 2, párrafos primero, apartado C y segundo, 5, párrafo tercero, 6, párrafo primero, apartado A, fracción XXVII, inciso c), 14, fracción VI, 24, párrafo primero, fracción I, inciso a), en relación con el artículo 22 párrafos primero, fracción VIII y último, numeral 8 y artículo 24, último párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo primero del Artículo Primero Transitorio de dicho Reglamento; Artículo Tercero, fracción II, inciso a), del Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a los Servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 23 de junio de 2016, vigente a partir del 23 de julio de 2016, de conformidad con lo dispuesto en el artículo Transitorio Primero de dicho Acuerdo; así como en



500-60-00-04-02-2017-05128

Exp.: SAT.4S.22.2016.048

Folio: 1309185

R.F.C.: DHE070118PT9

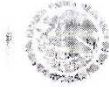
Hoja - 18 -

4. No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
5. No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.
6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.
7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un período determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.
8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el registro federal de contribuyentes.
9. Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables.
10. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.
11. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.
12. Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

Por lo anteriormente narrado y con fundamento en lo dispuesto por los artículos 63, primer párrafo y 69-B, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tamaulipas "3", con sede en Tamaulipas:

RESUELVE

- PRIMERO.** Que el contribuyente DESPACHO HEGA, S. DE R.L. M.I., no desvirtuó la inexistencia de operaciones amparadas con los comprobantes emitidos a los contribuyentes que se señalaron en el oficio individual número 500-60-00-04-02-2017-1980 de fecha 19 de Abril de 2017.
- SEGUNDO.** Notifíquese la presente resolución en los términos dispuestos en el tercer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.
- TERCERO.** Una vez que hayan transcurrido treinta días hábiles posteriores a la notificación de la presente resolución, se procederá a agregar el nombre, denominación o razón social de ese contribuyente DESPACHO HEGA, S. DE R.L. M.I., en el listado de contribuyentes que no desvirtuaron los hechos que se les imputaron en los



500-60-00-04-02-2017-05128

Exp.: SAT.4S.22.2016.048

Folio: 1309185

R.F.C.: DHE070118PT9

Hoja - 19 -

términos del artículo 69-B, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, el cual se publicará en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria www.sat.gob.mx y en el Diario Oficial de la Federación, a efecto de considerar con efectos generales que los comprobantes fiscales expedidos por dicho contribuyente no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, tal y como lo declara el cuarto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; lo anterior, toda vez que es de interés público que se detenga la facturación de operaciones inexistentes, así como que la sociedad conozca quiénes son aquéllos contribuyentes que llevan a cabo este tipo de operaciones.

Finalmente, en términos de lo dispuesto por el artículo 23 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, se le indica que la presente resolución es susceptible de impugnarse, por cualquiera de los siguientes medios:

- a) Dentro de los treinta días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos su notificación, mediante la interposición del recurso de revocación previsto en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, el cual deberá de presentarse a través del buzón tributario, de conformidad con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, en relación con la regla 2.18.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2016.

Se precisa que para el caso del recurso de revocación los contribuyentes no estarán obligados a presentar los documentos que se encuentren en poder de la autoridad fiscal, ni las pruebas que hayan entregado a dicha autoridad, siempre que indiquen en su promoción los datos de identificación de esos documentos o pruebas del escrito en el que se citaron o acompañaron y la Unidad Administrativa del Servicio de Administración Tributaria en donde fueron entregados, de conformidad con el artículo 2, fracción VI de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

- b) Dentro de los treinta días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos su notificación, mediante la interposición del juicio contencioso administrativo federal ante la Sala Regional competente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la vía tradicional o en línea, a través del Sistema de Justicia en Línea,

Derivado de la publicación a que será sujeto el contribuyente en cuestión en términos del artículo 69-B penúltimo párrafo del CFF, los contribuyentes que hayan dado

efectos fiscales a los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente Despacho Hega, S. de R. L. M.I. tendrán que acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales en un plazo de 30 días siguientes a la publicación del contribuyente declarado como EFOS, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias.

Es incuestionable de la honorabilidad de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y creemos que nadie se atrevería a decir que la misma adquiere comprobantes fiscales para amparar operaciones simuladas, sin embargo por situaciones que no conocemos realizó operaciones con el contribuyente Despacho Hega, S. de R. L. M.I., por lo tanto una vez que sea publicada la lista donde el contribuyente en cuestión se añade, todos los contribuyentes que celebraron operaciones con el mismo, incluida la SCJN deberán acreditar la existencia de las operaciones, es decir deberán acreditar la existencia de operaciones que el contribuyente señalado no acreditó, o corregir su situación fiscal mediante la presentación de declaración complementarias, porque como se puede observar en la hoja 6 del oficio 500-60-00-04-02-2017-05128, ésta también celebró operaciones con el despacho en cuestión:



Administración General de Auditoría Fiscal Federal
Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tamaulipas "3",
con sede en Tamaulipas,
Subadministración Desconcentrada de Auditoría Fiscal "4"

500-60-00-04-02-2017-05128

Exp.: SAT.45.22.2016.048

Folio: 1309185

R.F.C.: DHE070118PT9

Hoja - 6 -

216B782F-A9B6-42CD-91EA-02D4A86616A6	JLO140911BZ9	JB LOGISTICA ORG. SA DE CV	30/03/2015 T18:06:53	30/03/2015 T18:09:09	33,176.00
1791B89B-065A-4B47-9282-6689BCBCF928	JLO140911BZ9	JB LOGISTICA ORG. SA DE CV	30/03/2015 T18:09:31	30/03/2015 T18:11:46	28,536.00
804B3441-135B-4471-A3E9-2ABFF69DB5F6	GAN1308194J3	GESTORES ADUANALES DEL NORESTE Y CIA SC	17/04/2015 T20:00:22	17/04/2015 T20:00:35	46,412.71
7ECCF984-E67D-4A7E-862E-C8E2815B17E1	COP051013K62	COMERCIALIZADORA OPEMEXA SA DE CV	20/04/2015 T16:43:32	20/04/2015 T16:43:40	46,412.71
C38EA408-C3CC-456A-8A81-656AD2AEBACAC	COP051013K62	COMERCIALIZADORA OPEMEXA SA DE CV	21/04/2015 T13:07:30	21/04/2015 T13:07:39	46,412.71
0B812E64-D405-4C49-9DAA-4DEA2D8E56B7	LJ940823C88	LIC JUAN JOSE GARCIA TREVIÑO AGENTE ADUANAL S.C.	23/04/2015 T23:54:24	23/04/2015 T23:54:35	232,000.00
6E1289B7-F26A-431C-B4E4-FD7A2821F119	JLO140911BZ9	JB LOGISTICA ORG. SA DE CV	29/04/2015 T16:47:33	29/04/2015 T16:47:43	11,194.00
11C7E7AC-D8A1-40DB-94C7-6E2FCA77EB4A	CAW111028RM6	CONSORCIO ADUANAL WIDDER, SA DE CV	11/05/2015 T16:55:54	11/05/2015 T16:56:03	4,500.00
139C8944-51A8-4407-89FC-4D4562150C46	SCJ9502046P5	SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION	27/05/2015 T15:23:38	27/05/2015 T15:22:44	2,784.00
3A582414-9B0B-42BB-A4BE-9EC4DDC80F61	SCJ9502046P5	SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION	27/05/2015 T15:33:34	27/05/2015 T15:32:38	12,180.00
F4EEDF70-38A9-4D3F-98CF-6F70AB44C94D	SCJ9502046P5	SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION	27/05/2015 T15:42:04	27/05/2015 T15:41:09	2,900.00
4EFC2ACE-F04A-469C-A1F7-1615E26167E0	SCJ9502046P5	SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION	29/05/2015 T10:49:06	29/05/2015 T10:48:12	2,900.00
8FE46003-BF1D-4241-B1D2-0B0ECSA73A9	SCJ9502046P5	SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION	29/05/2015 T12:31:27	29/05/2015 T12:30:32	12,180.00
1D65453B-53A4-4D44-A594-	SCJ9502046P5	SUPREMA CORTE DE	29/05/2015	29/05/2015	2,784.00

S
C
J
N

Avenida Ocampo Número 101, Piso 3, Sector Centro, C.P. 88000, esquina 15 de Junio, Nuevo Laredo, Tamps;
Tel. (867) 7-11-02-23, www.sat.gob.mx; [youtube.com/satmx](https://www.youtube.com/satmx); twitter.com/satmx

Como se puede apreciar ni las instituciones más honorables de nuestro país están exentas de celebrar operaciones con EFOS.

CAPÍTULO 6. CONCLUSIONES

Como ya se señaló el Servicio de Administración Tributaria ha sido dotado de diversas facultades para fin de que cumpla la finalidad para la cual fue creado, hacer cumplir las leyes tributarias así como la de obtener una mayor recaudación para sufragar el gasto público, siendo ésta además una obligación constitucional de los residentes en México o con fuente de riqueza en territorio nacional, según lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

Así mismo se ha incorporado al Código Fiscal de la Federación el uso de las tecnologías de la información, las cuales han resultado herramientas que facilitan el trabajo del Servicio de Administración Tributaria, para ejercer entre otras, sus facultades de gestión, las cuales hemos definido en el capítulo 1.2 como “El poder y derecho con que se ha dotado al Servicio de Administración Tributaria para dar asistencia a los contribuyentes controlar sus actos y vigilarlos, para lograr la recaudación fiscal necesaria para sufragar el gasto público”.

También hemos señalado que de acuerdo al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las facultades de gestión del SAT se dividen en, asistencia, control y vigilancia, éstas dos últimas tienen una intrínseca relación entre sí, toda vez que es muy endeble el límite donde terminan unas y comienzan las otras, por lo que para la existencia de una se requiere la existencia de la otra y viceversa.

Así, derivado de la situación financiera en México por el desplome de los ingresos petroleros mediante la reforma fiscal de 2014 con la finalidad de compensar el déficit de los ingresos petroleros entre otras medidas se facultó al SAT para que cancelara los certificados de sellos digitales de los contribuyentes que se ubicaran en los supuestos del artículo 17-H fracción X del CFF así como la facultad de publicar en el DOF a los contribuyentes que a criterio de la autoridad tributaria estuvieran realizando operaciones inexistentes o simuladas en términos del artículo 69-B, dejando sin efectos los comprobantes que ampararan dichas operaciones, obligando a los contribuyentes a comprobar que dichas operaciones efectivamente se realizaron o en su defecto a autocorregir su situación mediante declaraciones complementarias.

Como resultado y en respuesta a la pregunta de investigación:

¿En qué forma las facultades de gestión con que ha sido dotado el Servicio de Administración Tributaria violan el derecho humano a la seguridad jurídica reconocido en el artículo 16 de la Carta Magna?

Y a la hipótesis:

Las facultades de gestión con que ha sido dotado el Servicio de Administración Tributaria violan el derecho humano a la seguridad jurídica al resultar inconstitucionales por no acatar dicha garantía que se prevé tanto en el párrafo primero como en el décimo sexto del artículo 16 de la Carta Magna.

Se concluye que las facultades de gestión con que ha sido dotado el Servicio de Administración Tributaria específicamente los artículos 17-H y 69-B del Código Fiscal de la Federación, si violan el derecho humano a la seguridad jurídica.

Esto es así, por que como se pudo observar en los casos presentados en relación a al artículo 17-H del CFF correspondiente a la cancelación los certificados de sellos digitales, el SAT los canceló de forma arbitraria, además de no cumplir con el plazo de tres días a que le obliga el CFF para resolver cuando ha sido desvirtuado el motivo por el los canceló, contrario a lo que ha dicho la SCJN de que no se viola el derecho de audiencia previa toda vez que existe un procedimiento sumario para resarcir el posible daño causado y que el tiempo depende del contribuyente, lo cual se probó no es cierto, lo que deja en estado de incertidumbre a los contribuyentes porque la autoridad de forma arbitraria con premisas falsas puede cancelar los certificados de sello digital, pudiendo causar daños irreparables a los contribuyentes, como se pudo apreciar en los casos presentados, por lo que si se viola el derecho humano a la seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, ya que al no tener certeza (elemento esencial de la seguridad jurídica) de que aun cumpliendo con las disposiciones fiscales el SAT en cualquier momento de forma arbitraria podrá cancelar los certificados de sellos digitales.

En relación a las facultades de gestión del SAT correspondientes al artículo 69-B también son violatorias del derecho a la seguridad jurídica, no obstante que la SCJN ha señalado que no se viola la garantía de irretroactividad de la ley porque se trata de una norma procedimental, lo cierto es que se deja en un total estado de incertidumbre a los contribuyentes, porque no obstante de que celebren operaciones reales siempre estarán con el riesgo de que su proveedor cometa alguna irregularidad ya sea de forma voluntaria o involuntaria y que sea publicado como EFOS, lo que conllevaría a los contribuyentes con los que celebró operaciones a comprobar lo que su proveedor no pudo comprobar o dejar sin efectos los comprobantes que amparan dichas operaciones y regularizar su situación fiscal, y toda vez que las facultades de la autoridad prescriben en 5 años, los efectos son retroactivos en el tiempo, de tal forma que la incertidumbre jurídica estará siempre presente, máxime que cuando un contribuyente es publicado como EFOS no se notifica ni de forma personal ni por buzón tributario a los contribuyentes que celebraron operaciones con él, y la realidad es que en términos generales los contribuyentes no están al pendiente de las publicaciones en las páginas del SAT ni del DOF.

Por lo ya explicado se confirma la hipótesis, “Las facultades de gestión con que ha sido dotado el Servicio de Administración Tributaria violan el derecho humano a la seguridad jurídica al resultar inconstitucionales por no acatar dicha garantía que se prevé tanto en el párrafo primero como en el décimo sexto del artículo 16 de la Carta Magna”.

Bibliografía

Carbonell Miguel. El ABC de los Derechos Humanos y del Control de Convencionalidad. Porrúa México 2015

Castañeda Olivia (Et Al). Importancia de la Política Tributaria en la Actividad Económica. MAPorrúa. México 2015

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Porrúa México 2016

De Pina Rafael, De Pina Vara Rafael. Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa. México 2005

Dabdoub Jacob. Intercambio Internacional de Información Tributaria. Thomson Reuters. México 2016

Islas Abigayl (Et, Al) Personas Jurídicas y Derechos Humanos. SCJN. México 2015.

Las Garantías de Seguridad Jurídica 2da Edición. Poder Judicial de la Federación. Suprema Corte de la Nación. México 2007

Ortiz Gerardo. La Seguridad Jurídica. Los derechos humanos en la jurisprudencia mexicana. CNDH México 2004

Ríos Gabriela. Derechos Humanos de los Contribuyentes. UNAM, México 2014

Verdú Pablo. Lugar de la Teoría de la Constitución en el Marco del Derecho. Revista de estudios políticos, ISSN 0048-7694, N° 188, 1973

Código Fiscal de la Federación

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

Código de Comercio

Ley de Firma Electrónica Avanzada

Resolución Miscelánea Fiscal para 2017

Ley de Ingresos de la Federación 2007

Ley de Ingresos de la Federación 2008

Ley de Ingresos de la Federación 2009

Ley de Ingresos de la Federación 2010

Ley de Ingresos de la Federación 2011

Ley de Ingresos de la Federación 2012

Ley de Ingresos de la Federación 2013

Ley de Ingresos de la Federación 2014

Ley de Ingresos de la Federación 2015

Ley de Ingresos de la Federación 2016

Ley de Ingresos de la Federación 2017

Bibliografía Electrónica

<http://www.rae.es/>

http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_c.htm consulta 23 de octubre de 2016

http://www.cndh.org.mx/Que_son_Derechos_Humanos consulta 23 de octubre de 2016

La Seguridad Jurídica y la Jurisprudencia Internacional de Derechos Humanos

<http://www.un.org/es/documents/udhr/> consulta 15 oct 2016

<http://www.afime.org.mx/wp-content/uploads/2013/11/LOS-DERECHOS-HUMANOS-EN-MATERIA-FISCAL.pdf> consulta 27 de octubre de 2016

<https://www.oas.org/es/cidh/decisiones/2014/MXAD806-06ES.pdf> consulta 27 de octubre de 2016

<http://www.derechoshumanos.net/proteccion/index.htm> consulta 27 de octubre de 2016

<http://www.derechoshumanos.net/tribunales/CorteInteramericanaDerechosHumanos.htm> consulta 27 de octubre de 2016

<http://www.right-to-education.org/es/page/mecanismos-regionales-de-derechos-humanos> consulta 10 de octubre de 2016

http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_c.htm consulta 23 de octubre de 2016

http://www.cndh.org.mx/Que_son_Derechos_Humanos consulta 23 de octubre de 2016

<http://www.un.org/es/rights/overview/> consulta 23 de octubre de 2016

<http://www.oas.org/es/cidh/expresion/showarticle.asp?artID=163&IID=2> consulta 17 de octubre de 2016

https://www.acihl.org/articles.htm?article_id=6 consulta 17 de octubre de 2016

<http://www.cidh.oas.org/Basicos/Spanish/Basicos2.htm> consulta 17 de octubre de 2016.

<http://www.bjdh.org.mx/BJDH/#>

<https://www.scjn.gob.mx/libro/InstrumentosNotaPDF/NOTA.pdf> consulta 27 de octubre de 2016

<https://www.oas.org/es/cidh/decisiones/2014/MXAD806-06ES.pdf>

<http://www.derechoshumanos.net/tribunales/CorteInteramericanaDerechosHumanos.htm> consulta 27 de octubre de 2016

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/convenios_internacionales.aspx consulta 26 de febrero de 2017

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/CUADRO_ESTADO_TRATADO_ENERO.pdf consulta 26 de febrero de 2017

<http://definicion.de/tecnologia-de-la-informacion/> consulta 26 de febrero de 2017

http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03_liva.pdf consulta 5 de marzo de 2017

<http://dof.gob.mx/index.php?year=2013&month=12&day=09> consulta 5 de marzo de 2017

<http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2015/11/10/mexico-mismo-crecimiento-20-anos-cide> consulta 2 de abril de 2017

<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-i> consulta 30 de junio de 2017

<https://www.oecd.org/eco/surveys/mexico-2017-OECD-Estudios-economicos-de-la-ocde-vision-general.pdf> consulta 30 de junio de 2017

<https://cijma.wordpress.com/2012/03/05/convenios-sobre-el-intercambio-de-informacion-celebrados-por-mexico/> consulta 25 de octubre de 2017

http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/es/Finanzas_Publicas/Estadisticas_Oportunidades_de_Finanzas_Publicas 4 de noviembre de 2017

<http://presto.hacienda.gob.mx/EstoporLayout/Layout.jsp> consulta: 4 de noviembre de 2017

<http://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CCPR.aspx> consulta: 11 de noviembre de 2017

<https://www.oecd.org/ctp/harmful/37975122.pdf> consulta: 11 de noviembre de 2017