

A mis padres, a mis hermanos.

A mi esposa.

A mi hijo.

A mi director de tesis.

A dios, doy gracias por ponerlos

En mi camino.



**BENÉMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA  
DE PUEBLA**

---

---

**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS  
SOCIALES  
SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS  
DE POSGRADO**

**TESIS**

***“TRANSGRESIÓN DE LA GARANTIA CONSTITUCIONAL DE  
AUDIENCIA POR PARTE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN  
TRIBUTARIA, EN LA CANCELACIÓN DE LOS CERTIFICADOS QUE SE  
UTILIZAN PARA LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES  
DIGITALES POR INTERNET, EN EL CASO DE LA ILOCALIZACIÓN DEL  
CONTRIBUYENTE”.***

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN:**

**DERECHO CON TERMINAL EN FISCAL**

**PRESENTA**

**LIC. CRISTIAN ZAGOYA JUÁREZ**

**Matricula 214703253**

**DIRECTOR DE TESIS: DR. ERIC SERGIO REVILLA CERRILLO.**

**H. Puebla de Zaragoza a; 24 de Junio de 2016.**

## ÍNDICE

Introducción.....	7
-------------------	---

### **CAPÍTULO PRIMERO.**

#### El Acto y el Procedimiento Administrativo.

I.1. El procedimiento y el acto administrativo como elementos sustanciales, para el actuar de las autoridades administrativas.....	14
I.2. Concepto de acto administrativo.....	15
I.3. Elementos y requisitos del acto administrativo.....	20
I.4. Modalidades del acto administrativo.....	28
I.5. El silencio administrativo.....	30
I.6. Ejecución, cumplimiento y extinción del acto administrativo.....	32
I.7. El procedimiento administrativo.....	35

## **CAPÍTULO SEGUNDO.**

### Garantía de Audiencia Previa.

II.1. Referencias históricas.....	37
II.2. Concepto de audiencia previa.....	38
II.3. La garantía de audiencia en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	42
II.4. La garantía de audiencia contenida en la Convención Americana sobre Derechos Humanos y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y políticos.....	47
II.5. La garantía de audiencia, distinción entre actos privativos y actos de molestia, como requisito fundamental para su aplicación.....	48
II.6. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.....	50

## **CAPÍTULO TERCERO.**

### La Notificación y la Ejecución en Materia Fiscal.

III.1. Introducción.....	53
III.2. Concepto y naturaleza de la notificación en materia fiscal.....	54
III.3. Formas de notificación en materia fiscal.....	60
III.4. Procedimiento administrativo de ejecución (PAE).....	72
III.4.1. El crédito fiscal.....	75
III.5. Naturaleza jurídica del procedimiento administrativo de ejecución.....	76
III.5.1. Aspectos constitucionales y legales.....	77
III.5.2. Procedimiento.....	82

III.5.3. El mandamiento de ejecución.....	83
III.5.4. Requerimiento de pago.....	85
III.5.5. Embargo.....	87
III.5.6. Concepto y naturaleza del embargo.....	97
III.6. La ilocalización y sus efectos.....	98
III.7. El acta de ilocalización.....	104

## **CAPÍTULO CUARTO.**

### Los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) y sus Implicaciones Prácticas.

IV.1. En qué consisten los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI).....	113
IV.2. Obligaciones a cumplir para la emisión de comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI).....	116
IV.3. Requisitos de los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI).....	120
IV.3.1. Folios del Servicio de Administración Tributaria.....	121
IV.4. Los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), sus implicaciones prácticas, para deducción y acreditamiento, así como el pago a través de terceros.....	124
IV.5. La e.firma (antes Firma Electrónica Avanzada). ....	136
IV.6. Procedimiento para la expedición, cancelación de certificados de sello digital y de Firma electrónica avanzada (actualmente e. firma), y restricción del mecanismo que usan las personas físicas para efectos de la expedición comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI).....	137

IV.6.1. Certificado de e.firma.....	141
IV.6.2. Certificados de sello digital.....	142
IV.6.3. Cancelación de los certificados y sus implicaciones prácticas.....	144
IV.6.4. Procedimiento actual y estratégico para la cancelación de certificados.....	147

## **CAPÍTULO QUINTO.**

### La Transgresión de la Garantía de Audiencia, por la Cancelación de Certificados para la emisión de CFDI.

V.1. La Transgresión de la garantía constitucional de audiencia, en la cancelación de CFDI, por ilocalización.....	156
V.2. El artículo 17-h, fracción X, inciso b), del código fiscal de la federación, violatorio de la garantía de audiencia.....	170
V.3. Los derechos que tienen los contribuyentes, a la libre ocupación y al ejercicio de sus derechos económicos.....	178
V.4. La cancelación del CFDI, como un acto privativo.....	182
Propuestas.....	201
Conclusiones.....	206
Fuentes de Información.....	210

## I. Introducción.

Las contribuciones en México, tienen un carácter esencial y preponderante, toda vez que estas resultan indispensables, para la actividad que realiza el Estado, con el objeto de satisfacer las necesidades de uno de sus elementos constitutivos: la población. En consecuencia, las contribuciones constituyen la forma más efectiva de allegarle al Estado de recursos y con ello lograr su existencia, y la de los componentes que lo conforman.

La recaudación de contribuciones, constituye la principal fuente de ingresos que el Estado percibe, ya sea por la administración de su patrimonio, o por la realización de gestiones de carácter privado.

De ese modo, esta facultad se encuentra establecida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual se encuentra contemplada en su artículo 31, fracción IV, que a la letra dice: “Artículo 31.

Son obligaciones de los Mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

El Código fiscal de la federación es un instrumento legal, muy significativo. Las normas que lo integran, lo convierten en un instrumento de administración tributaria, en donde los derechos y las obligaciones de los contribuyentes. Se ven concentrados en un marco jurídico fiscal, el cual debe de estar presente en la actuación de la autoridad fiscal, como una herramienta para poder llevar a cabo sus finalidades primordiales.

Dentro de las disposiciones, que contiene el citado Código Fiscal de la Federación, encontramos normas que establecen la protección de los derechos humanos contemplados por la constitución, como los de defensa,

de debido proceso, de audiencia en los procedimientos administrativos, de legalidad y protectores de la seguridad jurídica.

El Código Fiscal de la federación, también, es un marco jurídico de donde se desprenden varios procedimientos administrativos. Dentro de este marco jurídico fiscal, encontramos nuestro objeto de estudio, como es, el procedimiento para dejar sin efectos el certificado de sello digital de los contribuyentes, restringir el uso del certificado de e.firma o el mecanismo que utilizan las personas físicas para efectos de la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, implementado por la autoridad fiscal.

Es importante aclarar, que en este trabajo de investigación, en cuanto a la restricción del el uso del certificado de e.firma o el mecanismo que utilizan las personas físicas para efectos de la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet. Aunque, esta se encuentre establecida como una restricción en la regla 2.2.4.de la quinta resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2016, el efecto práctico de esta, es dejar sin efectos el certificado, a través del mismo procedimiento de cancelación de certificados de sello digital y tiene las mismas consecuencias que para este.

Este procedimiento de cancelación, se encuentra establecido en el artículo 17-h, del Código Fiscal de la Federación. Pero el supuesto que me interesa, es el que se encuentra establecido en la fracción X, inciso b), en donde señala que “los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando: X. las autoridades fiscales:

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

Por lo tanto, cabe señalar, que este procedimiento no tiene una naturaleza temporal y es de índole privativo, porque una vez que se cancela un certificado, este mismo, ya no se puede volver a usar. En ese tenor es

conveniente señalar, que el ordenamiento jurídico que regula esa acción, señala textualmente “que solo se puede solicitar uno nuevo, hasta en tanto, el contribuyente lleve a cabo el procedimiento para desvirtuar o subsanar las irregularidades detectadas”.

En consecuencia, en el procedimiento de cancelación mencionado, al ser un acto privativo, debe imperar la garantía constitucional de audiencia, la cual, se encuentra contemplada en el artículo 14, párrafo segundo, de la Ley Suprema del País. La cual, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades, para que de manera previa al dictado de un acto de privación, se cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa de los afectados. Para que en su desarrollo, se observen ineludiblemente distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia.

En vista de lo anterior, parece inevitable señalar que el procedimiento para desvirtuar o subsanar las irregularidades detectadas, el cual se desprende del procedimiento para dejar sin efectos el certificado de sello digital de los contribuyentes, restringir el uso del certificado de e.firma o el mecanismo que utilizan las personas físicas para efectos de la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet. Este, se encuentra condicionado de tal modo, por parte de la autoridad fiscal que resulta casi imposible desvirtuar o subsanar las irregularidades detectadas.

En efecto, el ordenamiento jurídico que regula este procedimiento, no establece de manera específica, la forma de interpretar o el criterio, que va a tomar en consideración la autoridad fiscal, en cuanto a la valoración de las pruebas y argumentos, vertidos por el contribuyente, al cual, se le cancelo su certificado de sello digital, se le restringió el uso del certificado de e.firma o el mecanismo que utilizan las personas físicas para efectos de la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet.

Ahora bien, con respecto a los supuestos que toma en consideración la autoridad fiscal, para justificar la ilocalización, tanto del domicilio fiscal, como del contribuyente. No se encuentran contenidos en la normatividad aplicable al caso concreto, si no que estos se encuentran determinados en las estrategias y adendas (los cuales son como manuales-circulares), las cuales, se encuentran permitidas por la ley, como una facultad discrecional de la autoridad fiscal. En consecuencia, esta indeterminación legal de conceptos produce una incertidumbre jurídica, en los contribuyentes.

Y por lo tanto, los supuestos de ilocalización, no encuentran establecidos como una facultad reglamentaria o legal, a través de la cual les permita, a los contribuyentes conocer los supuestos para no incurrir en una ilocalización. Lo anterior, no tiene una razón de ser, porque la autoridad fiscal sólo puede actuar dentro del marco de las facultades que la ley le otorga.

De lo anterior, se desprende la importancia de este trabajo de investigación, porque al no conocer de manera precisa los supuestos de ilocalización, por parte de los contribuyentes, cualquiera de estos, puede caer en alguno de estos de manera accidental. Cabe mencionar, que el universo de contribuyentes que se encuentran dados de alta en el registro federal de contribuyentes, es muy amplio.

Por otro lado, la factura electrónica es un documento, que sirve como justificante, para comprobar actos y servicios. Además, de que este demuestra, comprueba, una transacción entre un comprador y un vendedor, para culminar en las operaciones mercantiles. De lo anterior, se desprende, que no debe de cambiarse la naturaleza de los mismos, al servir como un medio de presión y como medida, para limitar un derecho económico.

Por tal motivo, cabe mencionar, que en un orden Constitucional, no tiene cabida un derecho garantista, sino tiene un medio de defensa para tutelar ese derecho, que se encuentra establecido por el poder estatal.

En el presente trabajo, en un primer momento, se abordan los conceptos que deben de quedar precisados, porque estos van a ser utilizados, a lo largo del presente trabajo. Aunque, dicha tarea no resulta del todo fácil, ya que el establecimiento de conceptos y definiciones, ha mostrado su dificultad desde los tiempos de Sócrates y así, como su eterno cuestionamiento acerca de que son las cosas.

En consecuencia, se justifica la necesidad de conocer el concepto, modalidades, extinción del acto y el procedimiento administrativo. Así, resulta claro entender, que todo procedimiento administrativo, debe concluir con un acto administrativo, por lo cual, estos elementos se encuentran contenidos en el capítulo primero.

En el segundo capítulo, realizó una descripción del significado y del orden normativo, en el cual, se ve inmerso la garantía constitucional de audiencia previa, la cual debe de estar siempre presente en el procedimiento administrativo, en cuestión. La finalidad primordial, de este capítulo, consiste en conocer elementos que componen la garantía jurídica en cuestión.

Ahora bien, en el tercer capítulo, abordo los temas, tanto de la notificación. Así como, del procedimiento administrativo de ejecución, desde sus implementación práctica. Así mismo, en este capítulo, se encuentra contenido el tema de la ilocalización del contribuyente y los supuestos en los cuales se encuentra sustentada esta.

En el cuarto capítulo, incluye entre otros temas, el del procedimiento para expedir los comprobantes fiscales digitales por internet. Así, como sus Implicaciones prácticas, para la deducción y el acreditamiento, así como el pago a través de terceros. En este capítulo, también, sobresale el tema del procedimiento para dejar sin efectos el certificado de sello digital, restringir el uso del certificado de e.firma o el mecanismo que utilizan las personas físicas para efectos de la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet.

En el capítulo quinto, se hace énfasis, en la reforma constitucional en materia de derechos humanos que entró en vigor en junio de 2011, que situó en el centro de la acción, al estado Mexicano en cuanto a la protección y defensa de los derechos humanos, reconocidos tanto en la constitución y en los tratados ratificados, por este mismo.

Esas reformas impactaron, de manera sustancial en el ámbito de competencia de todas las autoridades del país. Todo lo anterior, dio cabida a la implementación del principio pro persona, como criterio de selección de la norma de derecho fundamental. En tal virtud, se tiene a un juez, el cual tiene la obligación precisa de cuando decide un caso determinado, debe de tener un criterio hermenéutico, al acudir a la norma más amplia o a la interpretación más extensiva en favor de los derechos humanos.

En esa tesitura, es dable mencionar, que el legislador debe de precisar completamente el alcance de la estrategia, que utiliza el Servicio de Administración Tributaria, como un medio de presión para obligar a los contribuyentes, para que cumplan con sus deberes fiscales. Por lo cual, dichas estrategias deben de respetar inexorablemente los derechos humanos y las garantías, establecidas en la Ley Suprema del País, para la protección de estos.

Además, en este capítulo expongo, la no conceptualización por parte del legislador, en la ley, de los elementos que sirven de base para la cancelación de certificado, restricción del mismo, como son: los que se desprenden de la expresión “no localicen al contribuyente o éste desaparezca”. Porque, si se hace una estricta aplicación de la ley, como lo enuncia el método exegético, en el cual, no cabe una aplicación más allá, a lo estrictamente plasmado en la ley. Además, de que la interpretación del texto legal, debe ser conforme al significado de lo que enuncia la ley.

También, en este capítulo expongo los argumentos que se va a tomar en consideración para comprobar la trasgresión, de la garantía constitucional

de audiencia previa por parte del Servicio de Administración Tributaria, en el procedimiento para dejar si efectos el certificado de sello digital de los contribuyentes, restringir el uso del certificado de e.firma o el mecanismo que utilizan las personas físicas para efectos de la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet.

En vista de todo lo anterior, no quiero decir que las autoridades fiscales, dejen de seguir recaudando ingresos, para el efecto de llevar a cabo su función primordial, que es la de proveer de servicios públicos a la población en general. Sin embargo, es menester que esa autoridad realice dicha función, en el ámbito de su competencia, en concordancia con la promoción, respeto, protección y garantizando, los derechos humanos reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los ordenamientos internacionales, ratificados por el estado Mexicano.

Por lo tanto, esta búsqueda y reunión de conocimientos, aspira a servir como aportación, en la medida que el mismo lo permita, como un medio, para proponer una postura en la discusión que existe, acerca de la constante obtención de facultades y procedimientos, por parte de la autoridad fiscal. Las cuales utiliza para ejercer presión sobre los contribuyentes, para justificar su misión, de recaudar los recursos tributarios y aduaneros que la ley prevé, bajo el disimulo de un instrumento que facilite el cumplimiento voluntario.

En la presente investigación, una vez desarrollados los capítulos mencionados, se establecen conclusiones y propuestas; así mismo, se menciona, que se utilizan los métodos inductivo, deductivo, exegético e histórico.

## **CAPÍTULO PRIMERO.**

### **El Acto y el Procedimiento Administrativo.**

Sumario: I.1. El procedimiento y el acto administrativo como elementos sustanciales, para el actuar de las autoridades administrativas. I.2. Concepto de acto administrativo. I.3. Elementos y requisitos del acto administrativo. I.4. Modalidades del acto administrativo. I.5. El Silencio administrativo. I.6. Ejecución, cumplimiento y extinción del acto administrativo. I.7. El Procedimiento administrativo.

#### **I.1. EL PROCEDIMIENTO Y EL ACTO ADMINISTRATIVO COMO ELEMENTOS SUSTANCIALES, PARA EL ACTUAR DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.**

Estos elementos tienen un carácter esencial y están vinculados, de tal forma que no se pueden entender, el uno sin el otro, porque tienen una relación de función. Por lo cual se desprende que no puede existir un acto de carácter administrativo, sin la existencia de un procedimiento administrativo. Y sobre tales premisas, todo procedimiento administrativo debe concluir, con un acto administrativo, aunque solamente sea para declarar la extinción del procedimiento; lo anterior es, sin resolver el fondo de la resolución vinculada al proceso.

Pero cabe aclarar, que los actos administrativos pueden ser de naturaleza interna o externa, lo anterior es, porque los actos pueden tener efectos hacia el interior de la administración pública y por el otro lado afectar los derechos de los gobernados.

Por lo cual, el procedimiento administrativo, es un instrumento necesario e indispensable para emitir un acto administrativo, toda vez, que por medio de este, la autoridad administrativa va atender, a los interesados que puedan ser afectados con la emisión del acto administrativo.

En virtud de lo anterior, en cuanto al papel que juega el procedimiento, con relación al acto, es un mecanismo, para instrumentar varias garantías y derechos, como lo exige la Ley Suprema del país.

## I.2. CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO.

Para el efecto de precisar, de donde se surge el concepto de acto administrativo, es importante identificar como se estructura el sistema de gobierno, en la cual se encuentra incluido el Estado Mexicano, lo anterior para una mayor comprensión, este tiene su sustento en la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los artículos 40<sup>1</sup> y 41 primer párrafo<sup>2</sup>.

Desde una perspectiva formal, la división de poderes, se desprende de la lectura, del artículo 49 de la Ley Suprema, en donde señala, que no es impedimento para que los integrantes de los distintos poderes desempeñen funciones que de origen, le compete a otro poder. Así, el poder ejecutivo desde el punto de vista formal, está encabezado por el Presidente de los

---

<sup>1</sup>“Artículo 40”. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y por la Ciudad de México, unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

<sup>2</sup> “Artículo 41”. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados y la Ciudad de México, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de cada Estado y de la Ciudad de México, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

Asimismo hay que tener presente que lo que establece el “Artículo 49”. El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar. Los anteriores artículos se encuentran establecidos en la Constitución Política de los estados unidos Mexicanos. En su versión electrónica en: Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum.htm>, consultada el día 22 de abril de 2016.

Estados Unidos Mexicanos, lo anterior conforme, a lo que establece el artículo 80 constitucional, para el orden federal y para los gobernadores de los estados en el orden local, e integrados ambos (por lo que se dispone en el numeral 90, del mismo ordenamiento invocado), tanto para el orden federal, como para la administración Pública centralizada, integrada por las Secretarías de Estado.

También abarca las instituciones categorizadas como paraestatales, las cuales se conforman por los órganos descentralizados, las empresas de participación estatal mayoritaria y los fideicomisos públicos.

La actividad que desarrollan los poderes ejecutivos en los órdenes federal, estatal y municipal, es la que engloba tanto el punto de vista material, como el concepto de actividad o función administrativa, cuya finalidad principal es la de dar satisfacción al interés general por medio de:

1. La actividad de seguridad pública o gubernativa, por la que se establecen las faltas de tipo administrativo, para mantener el orden, así como las sanciones por su infracción.
2. Las participaciones tendientes a regular, fomentar o desalentar la actividad de los particulares (disuasiva), a través de la política regulatoria, en donde se establecen los requisitos a los que se debe de dar cumplimiento, para desarrollar una actividad determinada.
3. Proporcionar servicios públicos, ya sea de manera directa o mediante concesiones a los particulares.

Las actividades, que desarrollan los poderes se llevan a cabo a través de lo que la ley y la doctrina ha definido como acto administrativo. Por lo cual es primordial, tanto para su regulación, como para su emisión, la eficacia y la extinción de los mismos. Lo anterior, se justifica, para dar una verdadera certeza jurídica a los actos de las autoridades, así como para seguridad a los interesados.

Por lo tanto, al ser la ley, un instrumento primordial de actuación de la autoridad, por cuanto hace al derecho, en particular el derecho administrativo, el cual va a tomar una función pública primordial en la actuación administrativa, que por lo general no siempre se actualiza a la velocidad esperada, para satisfacer las necesidades más apremiantes de la sociedad.

En este punto cabe señalar, que la legislación positiva Mexicana, no define expresamente al acto administrativo, solo se limita a enunciar los requisitos necesarios para su validez.

En apoyo a lo anterior, encontramos una tesis aislada, la cual establece que el acto administrativo es: “el medio por el cual se exterioriza esa voluntad y puede conceptuarse como el acto jurídico unilateral que declara la voluntad de un órgano del Estado en ejercicio de la potestad administrativa y crea situaciones jurídicas conducentes a satisfacer las necesidades de la colectividad”<sup>3</sup>.

En este contexto, tenemos la definición de Royo Villanova (Der. Adm. I, 1950, págs. 92-93), el acto administrativo se explica en los siguientes términos: “Es un hecho jurídico que por su procedencia emana de un funcionario administrativo, por su naturaleza, se concreta en una declaración especial y por su alcance afecta positiva o negativamente a los derechos de las personas individuales o colectivos que se relacionan con la administración pública”.<sup>4</sup>

Un acto administrativo, en términos del artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para serlo debe

---

<sup>3</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “ACTO ADMINISTRATIVO. CONCEPTO”, Época: Novena Época, Instancia: Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tipo de Tesis: Tesis Aislada (administrativa), Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, Marzo de 2002, Materia(s): Administrativa, Tesis: I.4o.A.341 A, página. 1284.

<sup>4</sup> Citado por Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, S. A., México, 1982, p. 239.

contener, entre otras características, “la presunción de legitimidad, esto es, debe tenerse por válido, con fuerza obligatoria, mientras no llegue a declararse su invalidez por autoridad competente, derivado de esa característica es que desde su nacimiento adquiere ejecutoriedad, es decir, afecta de inmediato la esfera jurídica del particular”.<sup>5</sup>

Para el efecto, es de cumplirse los requisitos que la Constitución y la legislación, establecen como derecho de los particulares ante sus actuaciones con la autoridad. De esta manera se regula la emisión, eficacia y extinción de los actos administrativos. Lo anterior, se utiliza tanto para dar certeza jurídica a los actos de las autoridades, como para la seguridad jurídica de los ciudadanos.

En ese tenor, al ser la ley, un instrumento primordial de actuación de la autoridad, en este caso el derecho administrativo, toma una función pública primordial en la actuación administrativa, que no siempre se actualiza en la forma requerida, para satisfacer las necesidades reales de la población. Por lo que cada día se enfrenta a los avances de la actividad administrativa, en cuanto a los alcances de sus actos.

De esta forma, los actos administrativos en materia tributaria, son aquellos que desde el punto de vista formal, son emitidos por las autoridades administrativas en materia tributaria que corresponden, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al Servicio de Administración Tributaria y todos sus órganos e instancias de los que se componen dichos organismos. El acto administrativo desde el punto de vista material, en su naturaleza y en su esencia, se identifican, como aquellas resoluciones que estos órganos administrativos en materia tributaria emiten y que consisten en la aplicación

---

<sup>5</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “INICIATIVA DE LEY. NO CONSTITUYE UN ACTO ADMINISTRATIVO” Época: Novena Época, Instancia: Sexto Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa, Tipo de Tesis: Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, julio de 2011, Materia(s): Administrativa, Tesis: I. 16°. A. 20 A.

de la norma al caso concreto y están dirigidos, a un destinatario que puede ser plenamente identificado o identificable.

Sin embargo, es importante mencionar que el Presidente de la República es el titular del poder ejecutivo. En él, se integra este poder de carácter unipersonal, por lo cual, en el ejercicio de sus atribuciones, el presidente se asiste por una serie de órganos e instancias que se conocen como: la Administración Pública Federal, la cual se establece en el artículo 90 de la Ley Suprema, el cual indica que esta Administración Pública será centralizada y paraestatal

Por lo tanto, se puede decir que el acto administrativo, es el que tiene efectos individuales en cuanto a los casos específicos. En este punto es dable mencionar, que los actos de la Administración Pública (a manera de ejemplo encontramos: la emisión de un reglamento), no revisten el carácter de acto administrativo, lo cual se denota en su propia naturaleza de generalidad, ya que no sería un acto en estricto sentido.

Por el contrario, el artículo 2° de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo hace alusión a la existencia de actos administrativos de carácter general, entre los cuales se encuentra por inclusión el reglamento.

Para una mejor asimilación de la temática, que comprende el elemento en cuestión, es fundamental conocer su clasificación, la cual es muy amplia y variada, además, de no resulta trascendental para el resultado del presente trabajo de investigación, por lo cual se describe de una manera general, como sigue:

En cuanto al contenido. Encontramos que son por: los efectos de la esfera jurídica del ciudadano, los efectos objetivos, el objeto de la declaración.

En cuanto a la naturaleza de la potestad. Encontramos que son: reglados y discrecionales.

En cuanto a los sujetos. Encontramos que son por: el número de órganos en la producción del acto, el carácter de los órganos, los destinatarios, la necesidad de aceptación del particular.

En cuanto a la Posición del acto en el procedimiento. Encontramos que son los: definitivos y de trámite, el fin de la vía o que cause estado, firmes o recurribles, originarios y confirmados.

### I.3. ELEMENTOS Y REQUISITOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

En cuanto a los elementos del acto administrativo, encontramos en los ordenamientos nacionales, no hacen estos, una diferencia entre los elementos de existencia y los requisitos de validez del acto administrativo, lo anterior solo se da en el campo doctrinal o a modo de estudio. Por el contrario, para los servidores públicos es fundamental, reconocer y distinguir cuando se está frente a los requisitos de existencia o los requisitos de validez, (en el caso que nos importa) del acto administrativo, por los efectos que produce.

En el entendido, que un acto que llegará a adolecer de vicios, fallas o errores, en sus elementos de existencia, por ese simple hecho, este acto no tendría existencia o se catalogaría como inexistente. Lo anterior equivale a nulidad absoluta del acto.

Sobre el particular, implica que el acto no existe y si llegare existir, produciendo algún efecto, estos se retrotraen como si nunca hubiera existido el acto, dando lugar a una nulidad de carácter absoluto. Los elementos constitutivos del acto, en la práctica son los siguientes: sujeto, objeto y autoridad.

El sujeto. Siempre será un órgano de la Administración Pública, pero al referirse a la relación jurídica administrativa, siempre se distinguirán dos

sujetos: un sujeto activo que será un órgano público creador del acto administrativo y un sujeto pasivo, que son aquellos a quien va dirigido el acto, o bien quienes ejecutan ese acto. Este último puede tratarse de un particular, sea persona física o persona jurídica colectiva o hasta de un funcionario público y/o algún otro ente de la administración pública, cuando se refiere a un acto administrativo dirigido al interior de la propia administración.

En cuanto al acto, este debe de tener una exteriorización que pueda ser perceptible y que se manifieste objetivamente esa voluntad, cumpliendo en esencia con los siguientes requisitos:

- Que estos estén dentro de las facultades de la autoridad u órgano.
- No debe de estar viciada por error, dolo o violencia.
- Requiere que este expresamente previsto en términos de ley.

Por lo tanto, es conveniente señalar que “por encima de esa expresión de voluntad, está el conjunto de reglas jurídicas o legales que fijan las atribuciones y el modo de actuación de los órganos administrativos y sus agentes. Por ello la cuestión del examen del elemento subjetivo se liga a la capacidad del ente y de las personas que como funcionarios lo representan para obrar, noción utilizada bajo el nombre de ‘competencia’. Esa competencia está distribuida dentro del aparato administrativo por materias”.<sup>6</sup>

El objeto, como segundo elemento de existencia de un acto, encontramos que este, recae sobre un acto, objeto, motivo o condición determinantes de sus razón de ser, los cuales se pueden dar en dos vertientes, como son: Un objeto directo o inmediato (ejemplo: el cobro de una multa cuyo objeto es resarcir el patrimonio del estado). Y un objeto indirecto o mediato.

---

<sup>6</sup> Vidal Perdomo Jaime, *Derecho Administrativo*, Edición Undécima, Editorial Themis S.A. Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1997, p.150.

Además, este debe de ser de carácter material y jurídicamente posible, "licito". El acto jurídico de un particular entraña licitud, cuando la ley le permite hacer todo aquello que la ley expresamente no le prohíbe, es decir, todo lo que no está prohibido, está permitido. Por el contrario, el acto de autoridad y el acto administrativo tienen un esquema de licitud más apegado al principio de legalidad.

Por lo tanto, al ampliar la noción de objeto, "se puede decir que esa declaración puede ser un comportamiento del gobernado, de una administración, de quien dicta el acto; dar, hacer, no hacer, padecer; un hecho (que se certifica, se documenta, que se califica); un bien (que se expropia, se trasfiere, etc.); una situación jurídica; la propia organización y la mezcla de esos objetos típicos. Igualmente, se plantea que el objeto puede estar muy bien delimitado por la ley (en el sentido de norma superior). También el acto puede estar sujeto a condiciones, modo y término".<sup>7</sup>

La autoridad, vinculada al sujeto, en donde se encuentra la capacidad de quien emite el acto, mejor conocida como autoridad. De lo anterior se desprende que esta última tiene que estar específicamente facultada, en la ley para expedir un acto determinado, en donde un requisito indispensable es la inexistencia de vicios de la voluntad. De darse los anteriores genera la invalidez del acto.

Estos vicios, son: el error, el dolo, violencia o lesión. Para lo cual se entiende por error, en términos prácticos, es la imprecisión en que las partes pueden incurrir sobre los elementos en que se actúa; el dolo, los artificios creados por una de las partes para hacer caer en el engaño y generar el error en la otra parte, la violencia, es cualquier acto de carácter forzoso que se ejerce de una parte hacia la otra para obligarlo a emitir un acto en el cual no entraña su voluntad. Esta última puede ser impuesta por la fuerza física o por medios de carácter psicológico.

---

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 152.

En cuanto a los requisitos del acto administrativo, es conveniente realizar un análisis de lo preceptuado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y el Código Fiscal de la Federación.

Los requisitos Constitucionales del acto administrativo, se encuentran establecidos en el primer párrafo del artículo 16 de la Ley Suprema del país<sup>8</sup>, de la cual se desprende los siguientes elementos:

- Autoridad competente
- Mandamiento escrito de la autoridad competente,
- Que funde y motive la causa legal del procedimiento.
- Firma autógrafa o firma electrónica.

Cabe aclarar que cuando falta uno de estos elementos mencionados o requisitos de validez, del acto administrativo, se afecta su licitud. En virtud de lo anterior, cuando se afecta la capacidad o competencia de la autoridad y la ausencia de vicios de la voluntad, el acto puede nacer jurídicamente viciado de nulidad o ilegalidad, lo cual en ciertos casos, puede convalidarse, con posterioridad, si se subsanan los vicios en los que se ha incurrido. Pero es posible que estos se puedan subsanar, convalidar y adquirir validez posterior a su emisión.

En materia tributaria, los elementos y requisitos del acto administrativo se encuentran establecidos en el Código Fiscal de la Federación<sup>9</sup>, en su artículo 38, el cual señala que los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

---

<sup>8</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2016, Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum.htm>, consultada el día 03 de febrero de 2016.

<sup>9</sup> *Código Fiscal de la Federación 2016*, cámara de diputados, <http://www.diputados.gob.mx/leyesbiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 04 de febrero de 2016.

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital.
- II. Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.
- III. Señalar la autoridad que lo emite.
- IV. Señalar lugar y fecha de emisión.
- V. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- VI. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Sobre el especial, cabe mencionar que el Código Fiscal de la Federación, es el ordenamiento específico en materia tributaria que define las modalidades del acto administrativo. Sin embargo, es necesario precisar que deja afuera muchos aspectos, que la teoría contempla y que son retomados de mejor manera por la legislación Administrativa, a pesar que excluye a la materia fiscal en el artículo 1° de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA).

En este sentido cabe aclarar que me surge la duda razonada en cuanto este ordenamiento señala que no será aplicable en cuanto a que ese ordenamiento señala, “que no será aplicable a las materias de carácter fiscal”, “Para los efectos de esta ley sólo queda excluida la materia fiscal tratándose de las contribuciones y sus accesorios que deriven directamente de ellas” pero este es tema, es el propósito de otra investigación.

Asimismo, se establece que el ámbito de aplicación de dicha norma, se relacionará a todos los actos, procedimientos y resoluciones de la Administración Pública Federal Centralizada. Así como en los organismos centralizados o paraestatales, sólo si estos realizan acto de autoridad, en la prestación exclusiva de los servicios del estado, en los contratos que se celebren con los particulares en términos de derecho público.

Como es fácil apreciar, en el ordenamiento legal antes mencionado, el cual se vincula este, con el procedimiento fiscal, por lo cual es de suma importancia para efectos de este trabajo, analizar el contenido del artículo 3° de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo<sup>10</sup>.

Ese artículo, menciona cuales son los elementos de existencia y requisitos de validez, en cuanto a la figura del acto administrativo. En esa tesitura, el artículo 3°, de la ley antes mencionada, establece en sus dieciséis fracciones, los elementos del acto administrativo.

En la fracción I, menciona que: debe Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo. Este es un requisito de existencia,

En el caso de la materia fiscal todo este requisito se abocará a lo establecido en la norma jurídica, por lo que la remisión al contenido de la misma resulta innegable.

Fracción II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley. Este es un requisito de existencia.

---

<sup>10</sup> *Ley Federal de Procedimiento Administrativo*, Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfpa.htm>, consultada el día 15 de febrero de 2016.

Nuevamente la remisión a esta ley, resulta necesaria como condición que sustente la certeza de determinados actos de autoridad, ya que sin el mismo dicho evento carece de una de sus formalidades principales.

Fracción III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos.

Fracción IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida. Salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición.

Fracción V. Estar fundado y motivado.

Fundar una resolución, constituye, que deberá estipularse dentro de la misma, aquellos artículos referentes al acto que se realiza por parte del servidor público y el cual debe ser claro, completo y exhaustivo de conformidad con el criterio de la Suprema Corte de Justicia.

Motivar, significa establecer las razones correspondientes a la emisión del acto.

Al tenor de lo expuesto, debemos de tener presente, el criterio que estableció el Poder judicial de la Federación, en cuanto a la fundamentación y motivación de los actos administrativos. Quedo redactado en los siguientes términos: “De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.

Esto es, que cuando el precepto en comento, previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado”.<sup>11</sup>

Fracción VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en la Ley de Procedimiento Administrativo.

Fracción VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto.

Fracción IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión.

Fracción X. Mencionar el órgano del cual emana.

---

<sup>11</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.” Época: Octava Época, Registro: 216534, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Núm. 64, Abril de 1993, Materia(s): Administrativa, Tesis: VI. 2°. J./248, Página: 43.

Fracción XII. Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas.

Fracción XIII. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión.

Fracción XIV. Tratándose de actos administrativos que deban notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo.

Fracción XV. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan.

Fracción XVI. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la Ley.

La Ley Federal de Procedimiento Administrativo establece en los artículos quinto, sexto y séptimo que la omisión o irregularidad de los elementos y requisitos anteriormente señalados producirán la nulidad en el caso de que se otorgue por los primeros nueve supuestos. Mientras que en los restantes sólo habrá lugar a la anulabilidad del acto administrativo.

#### I.4. MODALIDADES DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

Las modalidades del acto administrativo se dan en dos sentidos: Los actos reglados y actos discrecionales.

Los actos reglados. Se dan cuando una ley los autoriza y la autoridad mediante decisión expresa, puede someter al acto administrativo a condición, término o modo; siempre que dichos elementos incorporables al acto, sean compatibles con el ordenamiento legal o cuando se trate de asegurar con ellos el cumplimiento del fin público que persigue el acto.

Los actos discrecionales. En este supuesto, la modalidad no está, expresamente definida, si no que la administración decide por razones de interés público, cuál será el contenido o los medios de emisión del acto, escogiendo entre las diferentes opciones posibles, la jurídicamente, más aceptable.

Para efecto, de diferenciar entre el acto reglado y el acto discrecional, encontramos en la tesis aislada, emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, los cuales señalan que: “De acuerdo con la doctrina y con los criterios de los tribunales, se está en presencia de un acto formado por elementos puramente reglados, cuando una vez realizado el supuesto previsto en la norma jurídica y satisfechos los requisitos que ella prevé, la autoridad administrativa está obligada a actuar en el sentido predeterminado en la misma norma, sin posibilidad de elección. Esto significa que la norma no solamente fija ciertos elementos de validez del acto, como son la competencia de la autoridad, la forma que debe revestir la resolución y la finalidad que debe perseguir, sino además el otro elemento de validez del acto, que es su contenido.

Por el contrario, existe discrecionalidad cuando, una vez realizado el supuesto de la norma, la autoridad administrativa goza de la libertad de elegir, entre varias posibilidades, la que le parezca más conveniente al interés público. Dicho de otro modo, la norma establece únicamente los elementos de validez del acto relativo a la competencia, a la forma y a la finalidad, más no así el contenido, pues éste deberá ser determinado por la Administración atendiendo a cuestiones de conveniencia.

En estas condiciones, tratándose de actos compuestos solamente por elementos reglados, el particular que se coloque en la hipótesis legal, cumpliendo con todas las exigencias de la norma, tendrá derecho a que la autoridad se conduzca en el sentido dictado en la ley, ya que ésta no tiene alternativa, por lo que si no sucede así, el afectado tendrá acción para exigir

su cumplimiento forzoso ante los tribunales quiénes tienen facultades para examinar todos los elementos del acto, incluso su contenido.

Pero no ocurre igual, cuando la autoridad goza de discrecionalidad pues entonces, aunque el particular se encuentre colocado en la hipótesis legal y cumpla con todas las exigencias de la norma, sólo tendrá derecho a que se resuelva su petición, pero no tendrá derecho a que la administración se conduzca en un sentido determinado, ya que ésta puede legítimamente elegir entre varias posibilidades por razones de conveniencia”.<sup>12</sup>

#### I.5. EL SILENCIO ADMINISTRATIVO.

Se entiende por silencio administrativo, a la abstención por parte de la administración pública, a la exteriorización material de su voluntad; la cual, dependiendo de lo establecido en la norma, se entiende como favorable o desfavorable para el particular.

En esa línea de pensamiento, es conveniente conocer que el criterio expresado el poder judicial de la federación, en cuanto al alcance y aplicación correcta, del silencio administrativo y la afirmativa ficta, el cual señala que: “que al hablar del silencio administrativo, es hacer referencia a aquella doctrina según la cual, el legislador le da un valor concreto a la inactividad, inercia o pasividad de la administración frente a la solicitud de un particular, haciendo presumir la existencia de una decisión administrativa, algunas veces en sentido negativo y otras en sentido afirmativo.

---

<sup>12</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “ACTO DISCRECIONAL Y ACTO REGLADO DE LA ADMINISTRACION. SUS DIFERENCIAS. SITUACION JURIDICA DEL GOBERNADO FRENTE A ELLOS.” Época: Séptima Época, Registro: 247513, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 205-216, Sexta parte, Materia(s): Administrativa, Tesis:-, Página: 28.

En nuestro régimen federal, la doctrina del silencio administrativo ha encontrado su principal aplicación en la figura de la negativa ficta, regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, y aplicable en general a todas las solicitudes presentadas ante las autoridades fiscales que no hayan sido resueltas en el plazo de tres meses.

Por el contrario, la teoría del silencio administrativo y especialmente su versión en sentido afirmativo conocida en nuestro medio como afirmativa ficta por asimilación a la expresión utilizada en el Código Fiscal, no ha encontrado una franca recepción en la legislación administrativa federal, pues a la fecha no existe ningún precepto en donde se le recoja como regla general aplicable a todos los casos de solicitudes o expedientes instruidos por los órganos públicos a petición de los particulares. Propiamente las aplicaciones del silencio positivo son escasas, debido posiblemente a los riesgos inherentes a su adopción, y a las peculiaridades que en modo alguno están presentes en la materia de precios oficiales.

La conveniencia de consagrar la afirmativa ficta en casos como estos cuando el órgano fiscalizador no se pronuncia dentro del plazo legal, radica en que su actuación no es conformadora del contenido mismo del acto, es decir, no concurre de manera necesaria en la formación de la voluntad administrativa, sino únicamente se ocupa de constatar su conformidad con el ordenamiento jurídico.<sup>13</sup>

Lo anterior conlleva a señalar que la afirmativa y la negativa ficta son actos de autoridad, en el sentido omisivo, a los cuales se les da efectos positivos, y por lo tanto está la desventaja de que el particular tiene una decisión de la autoridad determinada a una decisión, que no le es notificada

---

<sup>13</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “SILENCIO ADMINISTRATIVO Y AFIRMATIVA FICTA. SU ALCANCE Y CASOS DE APLICACION EN EL REGIMEN JURIDICO MEXICANO.” Época: Octava Época, Registro: 231752, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Segunda Parte-2 Enero-Junio de 1988, Materia(s): Administrativa, Tesis:-, Página: 676.

por escrito o sobre la cual no tiene ningún medio de prueba y por lo tanto esa decisión aparentemente es algo que no se puede presentar como una prueba de que la autoridad ha decidido.

#### I.6. EJECUCIÓN, CUMPLIMIENTO Y EXTINCIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

El resultado principal del acto administrativo, es producir en la esfera del gobernado cierto deber, así como establecer o limitar determinadas obligaciones existentes, los cuales se encuentran de manera anticipada en ordenamiento legal.

Sobre el particular, cabe precisar el criterio que ha tomado la segunda Sala, de la Suprema corte de Justicia de la Nación, en cuanto al derecho de petición y su diferencia con respecto al recurso administrativo, al respecto señala que: “El derecho de petición busca la respuesta de la autoridad a un planteamiento específico, mientras que el recurso administrativo, la nulidad o modificación de un acto de la autoridad a través de su impugnación; es decir, el recurso presupone la existencia de un acto administrativo previo, que puede ser revisado por la autoridad que lo emitió o en otra instancia, mientras que aquél se limita a solicitar una respuesta determinada.

Así, para recurrir una actuación administrativa se requiere de un derecho subjetivo específico; a la vez que el derecho de petición constituye simplemente la posibilidad de todo gobernado de hacer un planteamiento a la autoridad; por tanto, este último no puede sustituir los procedimientos o recursos específicos establecidos para atender ciertas materias, ni constituirse como un medio para la revisión de determinaciones administrativas.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “DERECHO DE PETICIÓN. SU DIFERENCIA CON RESPECTO AL RECURSO ADMINISTRATIVO.” Época: Décima Época,

En virtud de lo anterior, la ejecución del acto administrativo se puede dar en el momento inmediato o posterior, lo anterior para lograr el cumplimiento del acto de que se trate. A partir de lo anterior, se tiene la posibilidad de que un acto sea cumplido de manera espontánea; si el particular es notificado de la resolución y efectúa el acatamiento de manera voluntaria. Por el contrario, si el ciudadano receptor del acto, no cumple de manera voluntaria con esa encomienda, que se encuentra contenida en el acto administrativo, se tiene que acudir a la ejecución del acto de autoridad.

Un acto se ejecuta, cuando se realiza una serie de actividades o acciones jurídicas y materiales, tendientes al cumplimiento del mandato. Aun, cuando no necesariamente sea la misma instancia o la misma autoridad la que ejecute y la que ordene el acto.

En cuanto, a la actuación en específico de las distintas áreas de la actividad administrativa, se encuentran autoridades que tienen el carácter de ordenadoras, las que emiten determinado tipo de actos y también existen autoridades que tienen el carácter de ejecutoras, las cuales son las que se encargan de verificar y ejecutar su cumplimiento.

En esa tesitura es conveniente señalar que “si la vida eficaz de un acto empieza con la notificación o publicación, según se ha visto, él puede estar sujeto a modificaciones y, como los seres humanos, llega un momento en que se extingue. Pero si al final hay un límite a sus efectos, también en cuanto al nacimiento de los mismos, debe distinguirse la entrada en vigor del acto y la de sus efectos; la primera ocurre en determinada fecha de la notificación o publicación, pero la segunda puede estar condicionada o suspendida, según lo que en el mismo se disponga”.<sup>15</sup>

---

Registro: 2011611, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Publicación: Viernes 13 de mayo de 2016, 10:13 h, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2ª. XXI/2016 (10a.).

<sup>15</sup> Vidal Perdomo, op.cit., p. 158.

Por lo tanto, la extinción del acto administrativo es la figura jurídica que se presenta, cuando el acto administrativo ha cumplido sus efectos, ha dejado de existir, o bien, cuando por algunos de los vicios, ya sea en ausencia de los elementos de existencia, o vicios de validez, el acto no produce efectos jurídicos.

A partir de lo anterior, puede considerarse que la reforma de un acto puede darse la extinción parcial del acto anterior y acto nuevo. En cambio, siguiendo lo expuesto por Agustín Gordillo, “se puede afirmar que la extinción de los efectos del acto administrativo se produce de pleno derecho, por la administración y por la voluntad del particular. La primera circunstancia ocurre cuando se ha cumplido el término o la condición del acto, su objeto ya se ha realizado; también cuando se presenta imposibilidad de llevarlo a cabo por razones personales, materiales o jurídicas (muertes, cambios físicos o de índole legal en los bienes públicos, por ejemplo)”.<sup>16</sup>

Los anteriores supuestos, son los que se conocen como extinción por efectos normales, pero también existen la extinción de los actos por efectos anormales, dentro de los principales encontramos la nulidad y la revocación administrativa, los cuales son las formas más comunes de extinción del acto administrativo. La nulidad depende de la naturaleza del procedimiento y de la autoridad (administrativa, fiscal, de trámite, lineal, contencioso) tendrá diferentes denominaciones o consecuencias (nulidad, anulabilidad, para efectos, invalidez, entre otras).

La revocación, puede presentar diversas variantes, entre las cuales tenemos que: “La llamada revocación de los actos administrativos, plantea bastantes interrogantes pues hacia ella convergen, como en otros temas, principios jurídicos que, en ocasiones, pueden chocar. Puede preguntarse si tiene la administración un poder que le permita echar atrás sus decisiones y retirar los actos que ha dictado; si ello lo puede hacer de oficio o necesita

---

<sup>16</sup> *Ídem.*

petición de alguien;...si el acto se revoca puede tener efectos para el futuro o hacia el pasado y dar lugar a una indemnización”.<sup>17</sup>

En estos casos, la revocación deberá declararse por autoridad competente, siguiendo los mismos pasos que dieron origen a la emisión del acto y previa garantía de audiencia, del interesado beneficiario del acto administrativo.

## I.7. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

Este tema se abordará desde una forma práctica y no va a realizarse de manera extensiva, porque la investigación en proceso, no lo amerita y estaría de más realizarlo. Lo anterior porque hay temas que son muy amplios y no se pueden resumirse, en unas cuantas palabras, lo cual daría lugar a una confusión.

En esa virtud, cabe hacer mención que doctrinalmente, existen diferencias, entre procedimiento administrativo y teoría general del proceso, las cuales pueden llegar a ser un tanto apremiantes, ya que para el derecho existe una contradicción desde la teoría general del proceso.

En este tema se abordará la diferencia entre proceso y procedimiento, la cual es de innegable consideración, para la conclusión de este asunto.

Para identificar, la diferencia que existe entre proceso y procedimiento, lo podemos visualizar, por medio de los diferentes conceptos que existen para fines de este trabajo, que en esencia encontramos los siguientes:

El diccionario de la Lengua española<sup>18</sup>, establece que proceso es: “acción de ir hacia delante, transcurso del tiempo, conjunto de fases

---

<sup>17</sup> *Ibíd*em, p.159.

<sup>18</sup> *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésimo Tercera Edición, Madrid, 2016, <http://dle.rae.es/?w=diccionario>, consultado el día 03 de enero de 2016.

sucesivas de un fenómeno natural o de una operación artificial, conjunto de actos y tramites seguidos ante un juez o tribunal, tendentes a dilucidar la justificación en derecho de una determinada pretensión entre partes y que concluye por la resolución motivada”.

Por el otro lado, atendiendo a lo que señala Alfredo Gallego Anabitarte, define el procedimiento administrativo de la siguiente forma: “Por el contrario, el procedimiento administrativo se presenta como una garantía de la adecuación de la actividad administrativa a criterios de objetividad y eficacia, y también como una garantía de pleno respeto a los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con la administración pública”.<sup>19</sup>

Por lo tanto, el procedimiento administrativo, se puede entender como el conjunto de actos jurídicos y materiales que llevan a cabo las autoridades con el fin primordial de emitir un acto administrativo. En consecuencia el proceso administrativo se puede entender como la actuación ante los órganos jurisdiccionales a fin de decidir un conflicto, entre administración pública y los particulares.

En esa tesitura, encontramos que el procedimiento administrativo no puede considerarse como un verdadero proceso o juicio, sino como un procedimiento tendiente a determinar.

---

<sup>19</sup> Gallego Anabitarte Alfredo, *Acto y Procedimiento Administrativo*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2001, p.135.

## CAPÍTULO SEGUNDO

### Garantía de Audiencia Previa.

Sumario: II.1. Referencias históricas. II.2. Concepto de audiencia previa. II.3. La garantía de audiencia en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. II.4. La garantía de audiencia, contenida en la Convención Americana sobre Derechos Humanos y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y políticos. II.5. La garantía de audiencia, distinción entre actos privativos y actos de molestia, como requisito fundamental para su aplicación. II.6. Ley Federal de los Derechos del contribuyente.

#### II.1. REFERENCIAS HISTÓRICAS.

En cuanto al tema de las referencias históricas, este se avoca a la garantía de audiencia, de conformidad y en concordancia, con lo que señalan, diversos autores, a modo de ejemplo encontramos lo que señala el autor Manuel Barquín Álvarez, el cual lo aborda, desde su inclusión en la legislación Mexicana, como lo expresa en las siguientes líneas: “La primera constitución federal que incluyó la garantía de audiencia fue la de 1857, en su artículo 14. Así mismo, en los artículos 21 y 26 del proyecto de esta constitución, en la cual regulaba dicha garantía. En la redacción original de estos artículos, la garantía de audiencia, debía ser previa a todo acto de autoridad de índole privativo, pero en la versión definitiva, quedo como una garantía de aplicación exacta de la legalidad en materia judicial, como se desprende de los preceptos constitucionales ‘nadie puede ser juzgado, ni sentenciado...’ y por el de ‘sino por leyes exactamente aplicables a él’.

Esto trajo consigo, la transformación del juicio de amparo y la consecuente intervención de la SCJN como órgano de control constitucional. Luego de esto, los juristas Lozano y Vallarta trataron de referir la aplicación de esta garantía, exclusivamente a la materia penal.

Para ello, Vallarta se basó en argumentos de carácter autentico-interpretativo, gramatical, constitucional y jurídico general, logrando su objetivo, por lo menos durante su estancia como presidente de la SCJN, ya que una vez que está concluyó, fueron admitidos los juicios de amparo en materia civil por violación a la garantía de audiencia, principalmente por Miguel Mejía, quien defendió esta tesis en su libro publicado bajo el título *Errores constitucionales* (las palabras cursivas, así aparecen en el texto citado), en 1886, aunque con ciertas limitaciones.

No fue hasta la promulgación de la actual Constitución, cuando la garantía de audiencia, pudo realmente ser aplicada en otras materias de igual manera que en materia penal<sup>20</sup>.

De lo anteriormente expuesto, se aprecia, que en un primer momento, se incluyó en el proyecto, la redacción original de estos artículos, en los cuales se establecía fundamentalmente la garantía de audiencia, la cual debía ser previa a todo acto de autoridad, de índole privativo. El cual si se hubiera aprobado en esos términos, sería otra la realidad jurídica en México, se abordarían de manera diferente los asuntos de actos privativos.

## II.2. CONCEPTO DE AUDIENCIA PREVIA.

En congruencia, con una finalidad de conocimiento y sistematización, de la propia exposición, me exige entender el concepto de garantía, la cual se aborda desde una perspectiva legal, para fines de nuestra búsqueda intelectual.

Debemos de tomar en consideración, que la garantía de audiencia, ha recorrido un largo camino en su construcción y reconocimiento. En ese orden

---

<sup>20</sup> *Diccionario de Derecho Constitucional*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Ed, Tercera, Coordinador Miguel Carbonell, Tomo I, A-F, México, 2009. p.42.

de ideas es conveniente, conocer el enfoque que nos da el ilustre autor, Ignacio Burgoa, desde una perspectiva motivacional general, refiere a las garantías constitucionales, las cuales “son también mencionadas como garantías individuales, derechos del hombre, derechos humanos, derechos fundamentales, derechos públicos subjetivos o derechos del gobernado”.<sup>21</sup>

En este punto, es dable precisar que se entiende por audiencia, por lo cual, tenemos que la palabra audiencia, proviene del latín *audientia*, que significaba el acto de escuchar. Por otro lado, en el Imperio Romano, audiencia designaba al acto, durante el cual el juez, escuchaba los alegatos de las partes.<sup>22</sup>

El diccionario de la Lengua española<sup>23</sup>, establece que: es el “acto de oír a las personas de alta jerarquía u otras autoridades, previa concesión, a quienes exponen, reclaman o solicitan algo” .

Otra precisión, en cuanto a la palabra audiencia, la tenemos en el Diccionario Jurídico Mexicano, el cual señala: que “consiste en el acto, por parte de los soberanos o autoridades, de oír a las personas que exponen, reclaman o solicitan alguna cosa...la garantía de audiencia corresponde a todo sujeto susceptible de ser, parcial o totalmente, objeto de un acto de privación”.<sup>24</sup>

En el derecho procesal de origen meramente hispánico, la expresión audiencia tiene numerosos significados,<sup>25</sup> entre los que se encuentran los más importantes los siguientes:

---

<sup>21</sup> Burgoa, Ignacio. *Las Garantías Individuales*, décima cuarta edición, México, 1981. p.

<sup>22</sup> Eduardo J. Couture, *vocabulario jurídico*, Depalma, Buenos Aires, 1976, p. 115.

<sup>23</sup> *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésimo Tercera Edición, Madrid, 2016, <http://dle.rae.es/?w=diccionario>, consultado el día 10 enero de 2016.

<sup>24</sup> *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de investigaciones jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa. S.A., México, 2007, p 316.

<sup>25</sup> Niceto Alcalá-Zamora y Castillo, “*Aciertos terminológicos e institucionales del derecho procesal hispánico*”, en *estudios de teoría general e historia del proceso*, UNAM, 1974, t. II, p. 423.

- 1.- Es el nombre dado a determinados órganos jurisdiccionales de niveles intermedios o superiores (como lo fueron las Audiencias de la ciudad de México y de Guadalajara, durante el Virreinato; o como lo son en España las Audiencias territoriales y provinciales), y el cual también se ha explicado, por extensión, a los edificios ocupados por dichos órganos.
- 2.- Es el nombre que se ha dado al derecho que toda persona tiene a ser escuchada u oída en aquellos juicios, cuyo resultado pueda afectar sus intereses jurídicos (aunque en este sentido se habla más frecuentemente de garantías de audiencia, que derecho de audiencia).
- 3.- Así se denomina al acto procesal complejo y público, que se desarrolla en la sede y bajo las direcciones del órgano jurisdiccional, y en el que intervienen las partes, sus abogados y los terceros cuya presencia sea necesaria para la celebración del acto.

Una perspectiva, que podemos tomar acerca del principio de audiencia, es desde su aspecto esencial, como lo menciona el autor Narciso Sánchez Gómez<sup>26</sup>, el cual señala que: “La garantía de audiencia comprende dos aspectos esenciales, uno de fondo y otro de forma. El primero de ellos sostiene que nadie puede ser privado de la libertad, de sus propiedades o derechos mientras se encuentre en estado de indefensión; el segundo dice que para poder privar a un particular de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, debe de existir un procedimiento previo, tramitado conforme a las formalidades legales establecidas, en donde se haya dictado una resolución definitiva fundada y motivada, que haya sido notificada correctamente al destinatario.”

---

<sup>26</sup> Sánchez Gómez Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, sexta edición, Editorial Porrúa. México, 2008, p 155.

Es en el segundo principio, en donde estamos tratando de ubicar a la audiencia dentro del procedimiento administrativo, aunque no se trate de un acto simple en el que interviene la autoridad fiscal y los contribuyentes, sino que interviene varios elementos que lo estructuran.

La garantía de audiencia, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades, para que de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa de los afectados, que en su desarrollo se observen ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia, en favor de los gobernados a saber, las cuales se establecen en el siguiente orden:

- “Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite.
- Que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa la demuestre, y quien estime lo contrario cuente a su vez con el derecho de demostrar sus afirmaciones;
- Que cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y,
- Finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas”.<sup>27</sup>

En este tenor de ideas, tenemos que la palabra previa, para el diccionario de la Lengua española, lo define como “aquello que es anterior a una cosa o la precede”.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> SCJN – JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “AUDIENCIA, GARANTIA DE” Época: Octava Época, Registro: 223722, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo VII, Enero de 1991, Materia(s): Común, Tesis: Página: 153.

<sup>28</sup> *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésimo Tercera Edición, Madrid, 2016, <http://dle.rae.es/?w=diccionario>, consultado el 16 de enero de 2016.

Por lo tanto, se puede concluir que la audiencia previa es el acto de oír a las personas, quienes exponen, reclaman o solicitan alguna cosa, ante una autoridad, ello con anterioridad a un acto privativo respecto de un bien jurídico tutelado.

### II.3. LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

En este punto se va a abordar, la garantía de audiencia en el ámbito constitucional, entendido este, como una estructura funcional. En este punto, para entender la estructura jurídica de un sistema constitucional, encontramos, que lo podemos entender como: “Una función de que existe algo por su esencia y atributos, es formalmente superior; que por su naturaleza es materialmente fundamental, porque prevé la existencia de poderes, les atribuye facultades, consigna limitaciones y prohibiciones; porque solo él es original y todo el orden normativo restante es derivado y secundario”.<sup>29</sup>

La garantía de audiencia previa la tenemos establecida, en el orden constitucional, en la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 14, párrafo segundo, el cual establece textualmente lo siguiente:

“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.”<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> Arteaga Nava Elisur, *Derecho Constitucional*, Editorial Oxford University Press, segunda edición, México, 2002, p. 29.

<sup>30</sup> *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2016*, Cámara de Diputados, [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1\\_29ene16.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_29ene16.pdf), consultada el día 18 de febrero de 2016.

De lo anteriormente, se desprende la necesidad de conocer, que se entiende por la palabra privar, el Diccionario de la Lengua Española, señala que se entiende por la palabra privar y se establece de la siguiente forma: “despojar a alguien de algo que se poseía, destituir a alguien de un empleo, ministerio, dignidad, etc., prohibir o vedarle a alguien algo”.<sup>31</sup>

Una vez hecha la anterior precisión, considero que en las anteriores líneas no se advierte, si esa privación es de manera provisional o definitiva. Por lo cual, si no se quisiera cambiar el sentido de una resolución, se tendría que cambiar la terminología empleada.

Otras garantías contempladas, en el artículo antes mencionado son: “la de los tribunales previamente establecidos, leyes expedidas con anterioridad al hecho y juicio ante ellos y conforme a éstas, para ser privado de algún derecho. En todo caso habrán de cumplirse las formalidades esenciales del procedimiento, las que consisten resumidamente, no dejar en estado de indefensión al particular”.<sup>32</sup>

El precepto en cuestión, establece la conveniencia defensiva, con anterioridad al acto privativo por parte de la autoridad legalmente facultada para el efecto, como se establece medularmente, en los ordenamientos en los cuales se reconoce los diversos derechos humanos, constitucionalmente e internacionalmente suscritos y ratificados, por el gobierno Mexicano.

Además, de que el mencionada garantía, guarda relación con otros derechos humanos, por lo que tenemos la necesidad de tener presente los límites a la sistematización de los mismos, por lo cual debemos aclarar que no tomare en consideración otros derechos de corte judicial, como los establecidos en materia penal.

---

<sup>31</sup> *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésimo Tercera Edición, Madrid, 2016, <http://dle.rae.es/?w=diccionario>, consultado el 18 de enero de 2016.

<sup>32</sup> Martínez Morales Rafael, *Garantías Constitucionales*, Colección Textos Jurídicos, IURE Editores S.A. de C.V. Primera Reimpresión, México, febrero de 2009, p.61.

En cuanto al tema, de las formalidades esenciales del procedimiento, el pleno de la Suprema corte de justicia de la Nación, establece en la tesis que “la garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga, se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento.

Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: “1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado”.<sup>33</sup>

En este tenor de ideas, la garantía de audiencia debe de respetarse aunque en la ley secundaria sea omisa en anticipar un procedimiento de defensa adecuada en beneficio del afectado.<sup>34</sup> Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante SCJN), se ha pronunciado al respecto, en el sentido de que dicha garantía, debe de observarse en la ley en que se instituye la resolución, aunque no se establezca con anterioridad, un

---

<sup>33</sup> SCJN – JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO”, Época: Novena Época, Registro: 200234, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Diciembre de 1995, Materia(s): Constitucional, Común, Tesis: P./J. 47/95 Página: 133.

<sup>34</sup> SCJN– JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “AUDIENCIA, GARANTIA DE. DEBE RESPETARSE AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCION NO PREVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO” Época: Séptima Época, Registro: 238542, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen 66, Tercera Parte, Materia(s): Constitucional, Común, Tesis:- Página: 50.

procedimiento para tal causa, en el supuesto en que perjudique al interesado.

Al respecto la SCJN, establece que la garantía de audiencia, debe de respetarse, en cualquier materia, incluyendo las establecidas en el tercer párrafo del artículo 27 de la Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos, en cuanto a que se impongan modalidades a la propiedad privada.<sup>35</sup>

En este orden de ideas, en el caso de la función legislativa, cabe mencionar que: “la Suprema Corte ha resuelto que la garantía de audiencia debe constituir un derecho de los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, que queda obligada a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defensa en aquellos casos en que resulten afectados sus derechos. Tal obligación constitucional se circunscribe a señalar el procedimiento aludido”.<sup>36</sup>

En cuanto a las excepciones a la garantía de audiencia, la doctrina y la jurisprudencia Mexicanas, admiten de manera casi unánime la necesidad, conveniencia y juridicidad, de los casos en los que no se requiere la aplicación de esta garantía y los supuestos son los siguientes: “la

---

<sup>35</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “AUDIENCIA. LAS AUTORIDADES DEBEN RESPETAR ESA GARANTÍA EN CUALQUIER MATERIA, INCLUYENDO LAS SEÑALADAS EN EL TERCER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 27 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, CUANDO IMPONGAN MODALIDADES A LA PROPIEDAD PRIVADA POR LAS QUE SE PRIVE DEFINITIVAMENTE AL GOBERNADO EN LOS DERECHOS DE USO, GOCE O DISPOSICIÓN DE LA PROPIEDAD Época: Novena Época, Registro: 172260, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Junio de 2007, Materia(s):, Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a. LXIII/2007, Página: 340.

<sup>36</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “AUDIENCIA, GARANTIA DE. OBLIGACIONES DEL PODER LEGISLATIVO FRENTE A LOS PARTICULARES”, Época: Séptima Época, Registro: 232480, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 157-162, Primera Parte, Materia(s): Constitucional, Común, Tesis:-, Página: 305.

expropiación, las ordenes de aprehensión emitidas por una autoridad judicial, en dotaciones agrarias y cuando se trate de derechos políticos”.<sup>37</sup>

Sin embargo, también debemos de tomar en consideración, lo que establece el más alto tribunal del país, en el supuesto específico, en que no se trasgrede la garantía de audiencia previa, como son: en los casos de expropiación, en donde establece la posibilidad de recurrir un decreto expropiatorio con posterioridad a su emisión<sup>38</sup>, o en el caso de la materia fiscal cuando se fija un impuesto<sup>39</sup>.

Por el otro lado, la SCJN ha determinado, que en la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, se impone el deber de otorgar a los gobernados, la defensa previa, al excluir al apercibimiento y a la amonestación del procedimiento, para la aplicación de sanciones administrativas, porque estas figuras violan las garantías de audiencia y seguridad jurídica.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup> Martínez Morales, op.cit., p.64.

<sup>38</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: "EXPROPIACIÓN. SI LA DECLARATORIA SE REALIZA INVOCANDO COMO CAUSAS DE UTILIDAD PÚBLICA LAS PREVISTAS EN LAS FRACCIONES V, VI Y X DEL ARTÍCULO 1o. DE LA LEY RELATIVA, NO SE REQUIERE OTORGAMIENTO DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA PREVIAMENTE A LA OCUPACIÓN DEL BIEN EXPROPIADO.", Época: Novena Época, Registro: 172220, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Junio de 2007, Libro V, Abril 2014 Tomo I, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2ª. LXI/2007, Página: 342.

<sup>39</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: " GARANTIA DE AUDIENCIA PREVIA, EXCEPCIONES A LA, EN MATERIA FISCAL", Época: Séptima Época, Registro: 233406, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen 44, Primera Parte, Pág. 29.

<sup>40</sup> SCJN – JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: "RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS DEL ESTADO DE JALISCO. EL ARTÍCULO 69, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY RELATIVA, AL EXCLUIR AL APERCIBIMIENTO Y A LA AMONESTACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS, VIOLA LAS GARANTÍAS DE AUDIENCIA Y SEGURIDAD JURÍDICA Época: Novena Época, Registro: 162480, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Marzo de 2011, Materia(s): Constitucional, Tesis: III.2o.T.Aux.27 A, Página: 2420,

#### II.4. LA GARANTÍA DE AUDIENCIA, CONTENIDA EN LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS Y EN EL PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS.

En cuanto a la inclusión de la garantía de audiencia, en los ordenamientos internacionales, encuentro en el artículo 8, de la Convención Americana sobre derechos Humanos, misma que el gobierno Mexicano suscribió y ratificó. En esas condiciones, esta garantía ha sido objeto de una opinión consultiva, por parte de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la cual se identifica con la expresión OC-18/03, la cual establece en la parte que nos interesa, lo siguiente:

“Garantías judiciales 1.- 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.

La jurisprudencia ha entendido que se tienen comprendidas varias garantías y también la garantía de audiencia en el principio denominado debido proceso, pero en el ámbito del derecho mexicano, lo considera como independiente del derecho de audiencia. Pero cabe aclarar que no existe una contraposición a la legislación internacional y la nacional, por lo cual es de mencionar que la interpretación de dicho principio es de amplia protección.

El artículo 8.1 da cabida a los lineamientos de lo que se conoce como el debido proceso la cual consiste en el derecho que le asiste a toda persona de ser escuchado con las garantías adecuadas y dentro de un plazo ante un juez o tribunal, el cual debe de estar establecido con anterioridad al hecho, que se considere razonable, además de que, a este principio se le puede dar otra vertiente como es el de la defensa adecuada, asistencia letrada, a que se refiere el artículo antes mencionado, pero en el numeral 2 inciso d) y e) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, además de que no se limita solamente ‘garantías judiciales’, la corte advierte que el cumulo de garantías contenidas en el numeral aludido, guarda una relación con el numeral 1 del mismo artículo, en cuanto a la precisión de derecho y obligaciones con arreglo a cualquier tipo de materia ya sea en el

“civil, laboral, fiscal o cualquier otro carácter”. El debido proceso legal se refiere al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defenderse adecuadamente sus derechos ante cualquier [...] acto del Estado que pueda afectarlos.”<sup>41</sup>

En ese sentido encontramos, en el pacto internacional de derechos civiles y políticos (artículo 17), su adopción fue en : Nueva York, EUA, 16 de diciembre de 1966, adhesión de México: 24 de marzo de 1981, decreto promulgatorio Diario Oficial 20 de mayo de 1981, fe de erratas Diario Oficial 22 de junio de 1981, la cual menciona medularmente que:

“Artículo 17 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”<sup>42</sup>.

## II.5. LA GARANTÍA DE AUDIENCIA, DISTINCIÓN ENTRE ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA, COMO REQUISITO FUNDAMENTAL PARA SU APLICACIÓN.

La SCJN ha establecido los límites y diferencias, en cuanto al tratamiento que se les debe de dar, a los actos privativos y los actos de

---

<sup>41</sup> Corte IDH. Caso del Tribunal Constitucional vs Perú. *Fondo, reparaciones y costas*. Sentencia de 31 de enero de 2001. Serie C No.71, párr. 69; *caso Ivcher Bronstein vs Perú. Fondo, reparaciones y costas*. Sentencia de 6 de febrero de 2001. Serie C No.74; párr. 102. Y Condición Jurídica de los Migrantes Indocumentados. Opinión Consultiva OC -18/03 de 17 de septiembre de 2003. Serie A No. 18. Párr. 123 y Sentencia de 2 de febrero de 2001, Serie C No.72; párr. 124.

<sup>42</sup> *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*, Considerando que, conforme a los principios enunciados en la Carta de las Naciones Unidas, la libertad, la justicia y la paz en el mundo tienen por base el reconocimiento de la dignidad inherente a todos los miembros de la familia humana y de sus derechos iguales e inalienables, se abrió a firma diecinueve del mes de diciembre del año de mil novecientos sesenta y seis, en la ciudad de Nueva York, E.U.A., versión electrónica, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/Derechos%20Humanos/D47.pdf>, consultada el día 22 de abril de 2016.

molestia. Los actos privativos se encuentran determinados constitucionalmente en el artículo 14, segundo párrafo, el cual establece “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, los actos de molestia, se encuentran regulados constitucionalmente en el artículo 16 de ese mismo Ordenamiento Supremo, el cual establece, 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 procedimiento”.

En esa tesitura, es dable mencionar que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 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 que se le apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado.

Por el contrario, los actos de molestia, pueden constituir una afectación a la esfera jurídica del gobernado, los cuales 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, de la Ley Suprema del País, 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 realizar, una diferencia sustancial entre ambos efectos, debe observarse la finalidad, que con ese acto se persigue, si la privación de un bien material o inmaterial, es la finalidad que persiguen. Por su parte, SCJN, establece que la privación, sea connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional.<sup>43</sup>

## II.6. LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Debido a la constante actividad financiera y tributaria en el país, el estado realiza una actividad tendiente a la recaudación de las contribuciones, la cual tiene como finalidad, que el mismo se allegue de elementos económicos, el cual es un elemento necesario y muy importante, como un medio para impulsar su actividad.

En el contexto tributario, la autoridad fiscal encuentra un elemento, para aumentar sus ingresos, para lo cual también ve aumentadas también

---

<sup>43</sup> SCJN—JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, rubro: “ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCIÓN”, Época: Novena Época, Registro: 900071 Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Apéndice 2000, Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN, Materia(s): Constitucional, Tesis: 71, Página: 100.

sus facultades, pero no sus regulaciones, un aspecto ideal por parte de los contribuyente, es el aumento de derechos y garantías para la protección de su esfera jurídica, la cual se ve afectada en muchas ocasiones, por el actuar de la autoridad fiscal.

Por lo cual es aplaudible, tener leyes como la Ley federal de los Derechos del contribuyente, la cual desde su entrada en vigor, ha sido utilizada por los defensores de la legalidad fiscal. Se advierte que tal ordenamiento regula los derechos básicos del contribuyente en sus relaciones con la autoridad fiscal, no incluidas las administrativas. Estas normas son aplicables cuando se impugnen actos emitidos, por las autoridades fiscales, por tener esa calidad en materia fiscal.

Lo anterior, implica la materialización de los anhelos de los contribuyentes, los cuales no se encuentren en un plano de igualdad material, frente a la autoridad administrativa, porque esta última cuenta con asesores, sistemas de información, recursos económicos, materiales y humanos, etc.

En virtud de lo anterior y en relación a la garantía de audiencia, tenemos también se encuentra establecida, en la Ley Federal de los Derechos del contribuyente<sup>44</sup>, en su capítulo I, en el artículo 2, fracción X, en donde hace referencia a las figuras de alegatos y ofrecimiento de pruebas, el cual también tiene relación con la fracción XI, en donde señala el derecho de ser oído en el trámite administrativo, por lo cual me permito transcribir textualmente dichas fracciones, como sigue:

“X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como prueba documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos

---

<sup>44</sup> *Ley federal de los Derechos del contribuyente*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 08 de febrero de 2016.

competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa”.

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas”.

## CAPÍTULO TERCERO.

### La Notificación y la Ejecución en Materia Fiscal.

Sumario: III.1. Introducción. III.2. Concepto y naturaleza de la notificación en materia fiscal. III.3. Formas de notificación en materia fiscal. III.4. Procedimiento administrativo de ejecución (PAE). III.4.1. El crédito fiscal. III.5. Naturaleza jurídica del procedimiento administrativo de ejecución. III.5.1. Aspectos constitucionales y legales. III.5.2. Procedimiento. III.5.3. El mandamiento de ejecución. III.5.4. Requerimiento de pago. III.5.5. Embargo. III.5.6. Concepto y naturaleza del embargo. III.6. La ilocalización y sus efectos. III.7. El acta de ilocalización.

#### III.1. INTRODUCCIÓN.

En materia fiscal se encuentran una serie de condiciones que hacen, de la misma una forma *sui generis* de notificación, ya que el suceso que le da origen no es un acto que provenga de un proceso, sino de un acto administrativo, el cual llega a ser de tal carácter que se cuestiona su denominación como tal, en virtud de que el mismo puede ser una declaración de voluntad meramente espontánea, únicamente con matices de advertencia o simplemente una determinada información que puede ser de nuestro interés, por el contrario, no ocurre lo mismo con respecto de la materia procesal, la cual en la emisión de un acto lleva una intención de un hacer.

Dicho lo anterior, previo al establecimiento de la definición de notificación y la determinación de los elementos, así como a su clasificación, ya que de estos elementos se conforma la notificación en materia fiscal.

Siendo distintos, los criterios que se sustentan y enuncian a lo largo de la doctrina existente, por los diversos autores que han abordado el presente tema, desde las distintas perspectivas y finalidades, tampoco pretendo

realizar, una enunciación exhaustiva de los mismos, solo voy a realizar una depuración de la información, que me conduzca a la elección del criterio más satisfactorio para la finalidad de este trabajo.

### III.2. CONCEPTO Y NATURALEZA DE LA NOTIFICACIÓN EN MATERIA FISCAL.

Una vez establecido lo anterior, es necesario abordar el presente tema a modo, a modo de obtener un significado unitario y objetivo, porque de lo contrario podría pensarse que constituye un acto diferente o menor envergadura. Por lo que los sujetos involucrados en un proceso de comunicación, debe de estar bien delineada su actuación de la autoridad que notifica el acto y el contribuyente interesado o en quien surte sus efectos esa notificación.

Primeramente notificar, etimológicamente proviene del latín *notificare*, derivado a su vez de *notus* que significa “conocido” y de *facere* que quiere decir “hacer”<sup>45</sup>, por tanto, es el hacer conocer a alguien que desconoce una causa, la cual considero puede llegar a afectar de manera directa sus intereses.

De lo anterior, considero que es un elemento un tanto general, ya que otros actos pueden tener el mismo efecto que el antes dicho y sin embargo, no son una notificación estrictamente hablando, ya que esta prescindiendo de otro elemento, como es el del documento impreso o en la actualidad también documentos digitales, que se van a notificar como elemento de seguridad para el interesado en ese acto.

El hecho de llevar a cabo algún proceso de comunicación con los demás, como lo son las señas o gestos, etc. y no por ello se dice que se realiza una notificación, aunque respetando su etimología así pudiera

---

<sup>45</sup> Camiruaga, Churruca José Ramón, De las notificaciones, Cuarta Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, 2004, p.12.

afirmarse, por lo que considero prudente realizar una determinación más detallada, con la finalidad de evitar imprecisiones y obscuridades en los cuestionamientos que trato de esclarecer a través de la investigación que estoy realizando.

En vista de lo anterior, una manera distinta que utilizaré para establecer el concepto de notificación, en comento, es el determinar su género próximo (semejanza) y su diferencia específica (que lo distingue), ya que este mecanismo me parece efectivo al momento de intentar, determinarla toda vez que permite ubicar la cosa definida en el espacio.

Retomando, la notificación pertenece al género próximo de los medios de comunicación que pueden llevarse a cabo en el proceso y discrepa de ellos, en cuanto a la diferencia de los sujetos que la componen, ya que la misma se realiza, entre quienes ejercen el Poder Judicial, ya sea jueces o tribunales, y quienes se someten a ellos mediante la intervención en un proceso, para hacer de su conocimiento las resoluciones que lleguen a dictar en el desarrollo del mismo, como forma de unir una serie de eslabones que se concreten en la emisión de una resolución final, en la que se busca la aplicación del derecho objetivo.

Por tanto, la diferencia específica, con los otros medios de comunicación procesales, radica en la calidad de los sujetos que intervienen en dicho acto de comunicación, ya que entre los mismos existe una determinada jerarquía emanada de una ley que atribuye a uno de los sujetos, la posibilidad de la realización de determinados actos y que constituyen por tanto una obligación, no así ocurre, entre las comunicaciones que se dan entre jerárquicamente iguales, como lo pueden ser dos tribunales o alguna entidad extranjera.

Su diferencia específica radica en la calidad de los sujetos que intervienen en dicha relación que tiene su origen en la obligación tributaria, entendiendo por la misma como: “aquel vínculo jurídico que surge por la

realización del hecho generador y que causa la determinación de contribuciones como consecuencia de haber realizado las situaciones jurídicas o de hecho que se encuentren previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”<sup>46</sup>.

Por tanto, podemos decir que la notificación en materia fiscal, es el acto de comunicación que se realiza entre dos sujetos, uno activo que es el Estado y otro pasivo que en el presente caso se denomina contribuyente, con el objeto de hacer valer la obligación tributaria que surja entre ambos.

En cuanto, al objeto de la misma, en materia fiscal se dará origen a la notificación en virtud de un acto que cuenta con los elementos que le corresponden a todo acto administrativo. Al respecto cabe resaltar que la propia Ley Federal de Procedimiento Administrativo excluye, en su artículo primero párrafo tercero la aplicación de dicho ordenamiento en la materia de carácter fiscal, aunque posteriormente en el párrafo siguiente realiza una aclaración al determinar que sólo queda excluida dicha materia, tratándose de las contribuciones y los accesorios que deriven directamente de aquéllas, por lo cual considero, que el procedimiento de notificación, se puede realizar conforme lo señala ese ordenamiento.

En vista de lo anterior, cabe concluir que la notificación fiscal es aquel acto de comunicación emitido por el órgano administrativo competente en materia de contribuciones, así como de las obligaciones materiales y formales que existen respecto del mismo.

En cuanto al tema de la naturaleza jurídica de la notificación, para algunos autores “se sustenta en un marco jurídico en el que se puede

---

<sup>46</sup> *Código Fiscal de la Federación 2016*, Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm> , consultado el día 25 de febrero de 2016, (artículo sexto).

observar: su forma de ser, de llegar a ser y de operar en el conjunto del sistema jurídico existente y vigente”<sup>47</sup>.

En ese orden, es menester conocer su entorno, donde se desarrolla, como una forma de establecer límites y parámetros que deban respetarse, con la finalidad de proporcionar seguridad, respecto de las directrices que debe seguir el mismo evitando toda clase de anomalías y arbitrariedades respecto a la misma, tratando de impedir creaciones caprichosas por parte del legislador que pudieran llegar a afectar su previsibilidad.

De lo anterior, se desprende la obligación de respetar el contenido que se le atribuye a un determinado ente jurídico, con la finalidad de no alterar su naturaleza y producir indefensión respecto de sus consecuencias legales que deben ser previsibles para otorgar certeza jurídica.

Ahora bien, entrando en materia, el autor Alejandro Paz López afirma respecto a la naturaleza jurídica de la notificación, que es “un procedimiento complementario en virtud de que depende de la existencia de un acto administrativo previo, para que pueda realizarse el mismo y produzca sus efectos”.<sup>48</sup>

Es decir, es un requisito *sine qua non*, para la existencia de un acto administrativo en virtud del cual se de nacimiento a dicho procedimiento, el se denomina como complementario, sin embargo, dicho criterio resulta un tanto insuficiente, ya que la notificación no debe ser catalogada únicamente como un procedimiento complementario ya que esto último implicaría su accesoriedad, es decir, que se entienda como un mero aditamento que puede existir o no respecto del acto jurídico.

En esas condiciones, considero que la notificación no es contingente, sino necesaria, toda vez que la misma no puede faltar. “El acto administrativo

---

<sup>47</sup> Paz López Alejandro, *La Notificación en Materia Fiscal y su Impugnación*, Manual de aplicaciones prácticas, Editorial ISEF, México, 2006, p.24.

<sup>48</sup> Ídem. p.27

desde su nacimiento no adquiere ejecutoriedad, es decir, no afecta de inmediato la esfera jurídica del particular”<sup>49</sup>. Sino que debe cumplirse un prerequisite a la exigencia del acto que le da origen, siendo esta la realización de la notificación, aunque la misma debe efectuarse cumpliendo todas las directrices que el marco normativo que sustenta a la misma, que exige, sin menoscabo, ni defecto.

Por lo tanto, la notificación es una secuencia lógica y cronológica del inicio, de la ejecución de los actos administrativos que ejerce el estado, ya que sin ella dicho acto no podrían surtir sus efectos, ya que vulneraría la garantía de audiencia. Es decir, para que el acto administrativo sea eficaz se requiere que la administración agote el proceso dirigido a su exteriorización con el fin de producir efectos jurídicos, lo que se lleva a cabo mediante el acto de comunicación denominado notificación y que es de nuestro interés.

Para García Novoa en un sentido amplio, “la actividad formal de la administración no sólo comprende la producción de actos administrativos sino que abarca también la comunicación de los mismos al interesado, lo que en un sentido genérico podemos denominar ‘actos de comunicación’<sup>50</sup>.

Este tiene su génesis procesalista, de forma, que es en el ordenamiento procesal donde se le define como acto no independiente, necesariamente derivado de otro acto, un acto instrumental necesariamente derivado de otro acto, que será la resolución que se comunica.

En el ámbito procesal este acto, adopta diversas formas como lo son las citaciones, emplazamientos y requerimientos. Se adopta la postura, que ve a la notificación como un acto consecuencia de otro, con el que guarda

---

<sup>49</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “INICIATIVA DE LEY. NO CONSTITUYE UN ACTO ADMINISTRATIVO.” Época: Novena Época, Registro:-, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, julio de 2011, Materia(s): Constitucional, Tesis: I. 16°. A. 20 A., Página: 2052.

<sup>50</sup> García, Novoa César, Las notificaciones tributarias, Editorial Aranzadi, Cuadernos de Jurisprudencia tributaria, Navarra, 2001, p. 15.

una relación accesoria, por lo que los actos de notificación carecen de un contenido material propio, por lo que se afirma que son un mero instrumento para poner en conocimiento el contenido de otro acto, que es el que verdaderamente constituye una declaración unilateral en el ejercicio de una función administrativa.

Para dicho autor, defender la accesoriadad del acto de notificación respecto al acto primigenio, tiende a no prejuzgar la relación directa entre ambos, por lo que el distinto plano, en que se mueven determina que los efectos jurídicos de la notificación no afecten la validez del acto originario, por lo que sus vicios son independientes, por lo que el acto administrativo subsistirá independientemente de los defectos en que se haya incurrido en la realización de la diligencia de notificación.

Para Casado Ollero, “la notificación en el ámbito tributario es condición indispensable para la eficacia del acto notificado, dicho criterio parece ser el mismo, empero, de la propia definición de condición observo elementos que no son compatibles con el argumento que intento plasmar en este apartado, ya que al ser un acontecimiento futuro e incierto susceptible de afectar a la perfección o resolución de los actos jurídicos”.<sup>51</sup>

En este punto, se podría pensar que este si cumple con las expectativas que he planteado, pero la notificación no puede considerarse un acontecimiento incierto ya que la realización de la misma, es del todo rígida, cuyos lineamientos son establecidos para evitar toda clase de indeterminaciones, que pudieran afectar la certeza jurídica que es invocada y que intenta proporcionar de legitimidad a las normas jurídicas.

Es decir, la diligencia de notificación, considero que no puede suponerse como un acontecimiento incierto ya que la actuación de la

---

<sup>51</sup> Casado Ollero, *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol.III, Civitas, Madrid, 1995, p.4452.

autoridad se encuentra ligada a lo establecido en el marco jurídico, del cual no puede salirse.

Debido a nuestra tradición jurídica positivista y por tanto rígida, la realización de la notificación, se realiza conforme a los supuestos establecidos en la norma fiscal, por lo que deberemos adentrarnos a esta para conocer los requisitos de la notificación en materia fiscal, a fin de que pueda realizar su cometido, sin embargo, ello tendrá lugar en el siguiente subcapítulo, referente a la fundamentación legal de la notificación, de manera pormenorizada.

Concluyendo, considero que el criterio más aceptable respecto a la naturaleza jurídica de la notificación, “es aquella postura que lo coloca como requisito de eficacia del acto administrativo”.<sup>52</sup> En tal sentido, la considero adecuada ya que le otorga esa característica de necesidad y la limita a la eficacia, es decir, las consecuencias jurídicas que se desprenden de la emisión de un acto, hacerlo exigible ya que sea dado a conocer al interesado, el contenido de un acto administrativo y asegurar al contribuyente contar con la oportunidad necesaria de proteger sus intereses.

### III.3. FORMAS DE NOTIFICACIÓN EN MATERIA FISCAL.

Ahora bien, dentro de las notificación más común encontramos la que se hace de manera personal, pero existen otras que no son tan comunes, pero complementa al procedimiento de notificación. Las formas de hacer las notificaciones en materia fiscal se encuentran establecidas en el artículo 134, del Código Fiscal de la Federación, en donde establece que, la notificación de los actos administrativos se puede hacer:

---

<sup>52</sup> Juárez Arellano Guadalupe Magaly, *Notificaciones por Instructivo, Casos y Requisitos, Defensa Fiscal*, 2012, p. 119.

A.- Personalmente o correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario.

-Personalmente. Siendo estas la manera más directa en que el contribuyente tiene conocimiento del acto que afecta sus intereses, es la más conveniente, ya que al realizarse con el propio interesado o con un tercero relacionado con este, para que se tenga certeza, que se va a dar a conocer al interesado.

“De la interpretación del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación y en congruencia con el criterio de esta Segunda Sala de la Suprema Corte para circunstanciar el acta de notificación es necesario que el notificador asiente datos objetivos que permitan concluir que: a) la diligencia se practicó en el domicilio señalado; b) se buscó al contribuyente o a su representante; y c) ante la ausencia de éstos se entendió la diligencia con quien se encontraba en el domicilio. En este último caso, si el tercero no proporciona su nombre, no se identifica, ni expresa la razón por la cual está en el lugar o la relación que tiene con el interesado, se requerirá que el notificador asiente diversos datos que objetivamente lleven a estimar que la diligencia se practicó en el domicilio, como son las características del inmueble; si el tercero se encontraba en el interior, u otros datos diversos que, razonablemente, conlleven la certeza de que se actúa en el lugar correcto y con quien dará noticia al interesado tanto de la búsqueda como de la fecha y hora en que se practicará la diligencia de notificación respectiva.<sup>53</sup>

-Por correo certificado. Es una forma, un tanto carente de certeza, aunque como todas las demás, si es llevada a cabo con las formalidades y

---

<sup>53</sup> SCJN – JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “NOTIFICACIÓN PERSONAL EN MATERIA FISCAL. PARA CIRCUNSTANCIAR EL ACTA DE LA DILIGENCIA ENTENDIDA CON UN TERCERO, ES INNECESARIO QUE EL NOTIFICADOR RECABE DOCUMENTOS O ELEMENTOS INDUBITABLES QUE DEMUESTREN EL NEXO QUE ADUCE TENER CON EL CONTRIBUYENTE”. Época: Décima Época, Registro: 2007413, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Libro 10, Septiembre de 2014, Tomo I, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J 85/2014 (10ª.), Página: 746.

expectativas que se coloca en este supuesto, puede llegar a realizar de manera adecuada la finalidad para la que fue creada. Usualmente se realiza para actos genéricos y que incluso si se lleva a cabo el supuesto de su realización puede ser ignorado por el contribuyente en cuestión, porque esta se debe de llevar a cabo necesariamente con el contribuyente o el interesado a quien va dirigido.

-Mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario. Es un servicio de comunicación en línea, por medio del correo electrónico, para interactuar con las autoridades fiscales de forma, sencilla, cómoda.

Hay que destacar, que el buzón tributario, “Es un servicio de comunicación en línea, para interactuar con las autoridades fiscales de forma ágil, oportuna, confiable, sencilla, cómoda y segura. Esta se encuentra disponible en la sección de trámites, de la página oficial del Servicio de Administración Tributaria (SAT)<sup>54</sup>, además, sirve para intercambiar documentos digitales con las autoridades fiscales, a través de medios electrónicos.

Por otro lado, a través de esta herramienta, puede uno recibir documentos de varias autoridades, como la Comisión Nacional del Agua, el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o de las entidades federativas, entre otras.

En un segundo momento, debemos de puntualizar, cual es el procedimiento para la obtención del mismo, esta interrogante la podemos responder, desde un plano institucional o por parte de la autoridad fiscal, para el efecto se hace alusión a la página oficial del Servicio de

---

<sup>54</sup> *Página Oficial del Servicio de Administración Tributaria*, [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx), consultado el día 10 de abril de 2016.

Administración Tributaria (SAT)<sup>55</sup>, en donde en forma funcional se describe, como sigue: “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.

Lo puede usar, cualquier persona que cuente con RFC puede utilizar el Buzón Tributario. Además, por medio del Buzón Tributario, puede uno verificar la información que recibida, enviar información o consultar su situación fiscal. Para ingresar se necesita el RFC y la contraseña o e.firma. Es dable mencionar, que cuando se envía información, debe de ser firmada esta, mediante la e.firma.

Es necesario registrar algún correo electrónico, para poder recibir los mensajes que avisan, cuando uno tiene información en el buzón. Al ingresar, hay una sección, en la página oficial, para realizar o cambiar, lo que uno quiera, de las opciones del menú. Así uno puede cumplir con sus obligaciones sin necesidad de acudir a las oficinas de las autoridades fiscales.

En cuanto a la normativa existente, acerca del buzón tributario, encontramos en el Código Fiscal de la Federación<sup>56</sup>, en su artículo 17-K, las funciones y el procedimiento del buzón tributario, en que supuestos queda obligada su actuación, además que a través de la figura mencionada, cobra vital relevancia para nuestra temática, el cual menciona textualmente: “Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de

---

<sup>55</sup> *Página Oficial del Servicio de Administración Tributaria*, [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx), consultado el día 10 de abril de 2016.

<sup>56</sup> *Código Fiscal de la Federación*, [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/leyes\\_2016.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/leyes_2016.aspx), consultada el día 12 de enero de 2016.

comunicación electrónico ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

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

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

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

Lo anterior, se deriva de la necesidad impuesta por parte del legislador, para que los contribuyentes tengan, una comunicación impostergable con la autoridad fiscal legalmente facultada. Continuando en este orden de ideas también debemos de tomar en consideración lo que establece la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016<sup>57</sup>, en cuanto a Información adicional que debe de observar para la utilización de buzón tributario, la cual me permito reproducir:

En términos del artículo 17-K, último párrafo del CFF, para elegir el mecanismo de comunicación los contribuyentes ingresarán al menos una dirección de correo electrónico y máximo cinco, a los cuales, una vez

---

<sup>57</sup> *Resolución Miscelánea fiscal para 2016 y sus Anexo 19*, [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015), consultada el día 8 de abril de 2016.

confirmado que cumplieron con la comprobación de autenticidad y correcto funcionamiento, serán enviados los avisos de nuevas notificaciones.

En los casos en que los contribuyentes que no elijan el mecanismo de comunicación a que se refiere el párrafo anterior y por ello, no sea posible llevar a cabo la notificación a través de buzón tributario, se actualizará el supuesto de oposición a la diligencia de notificación en términos del artículo 134, fracción III del CFF.

Este tipo de comunicación es muy eficaz, aunque, existen numerosos sectores de nuestra sociedad que no tienen tanto acceso a internet, así como, los conocimientos necesarios para que la misma sea del todo adecuada.

D.- Por correo ordinario o por telegrama. Es una forma, carente de certeza, aunque como todas las demás, si es llevada a cabo con las formalidades y expectativas que se coloca en este supuesto, puede llegar a realizar de manera adecuada la finalidad para la que fue creada. Usualmente se realiza para actos genéricos y que incluso si se lleva a cabo el supuesto de su realización puede ser ignorado por el contribuyente en cuestión. En cuanto al telegrama, este cayó en desuso.

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

Es conveniente señalar que notificación por estrados la cual se desprende de los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación. En concordancia del artículo 139 del código fiscal de la federación, para que no vulnere el principio de seguridad jurídica,<sup>58</sup> en los casos en que previamente se realizó una búsqueda personal, es decir:

“a) cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes;

b) desaparezca o se oponga a la diligencia de notificación; o,

c) se coloque en el supuesto previsto en el numeral 110, fracción V, del código referido (desocupe el lugar de su domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente).

Por su parte, el artículo 139 de dicho ordenamiento prevé que las notificaciones por estrados se realizarán fijando durante 15 días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación o publicando, además, el documento citado, durante el mismo plazo, en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales. Lo anterior es así, en virtud de que la notificación por estrados tiene como presupuesto fundamental la circunstancia de que se intentó notificar personalmente el acto de autoridad, pero el notificador estuvo imposibilitado para hacerlo por actualizarse alguna de las hipótesis previstas en el artículo 134, fracción III, del ordenamiento legal citado, esto es, por circunstancias imputables al propio contribuyente y no a la autoridad”.

Otro elemento que sede de tomar en consideración, es la circunstanciación de los pormenores de la diligencia debe arrojar la plena convicción de que efectivamente se llevó a cabo en el domicilio de la persona o personas señaladas en el acta. En consecuencia, tratándose de un domicilio conformado por un número tanto exterior como interior, la razón

---

<sup>58</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “NOTIFICACIÓN POR ESTRADOS. EL ARTÍCULO 139 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VULNERA EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.” Época: Décima Época, Registro: 2007926, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XII, Noviembre de 2014, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1ª, CCCLXXXVIII, 2014 (10ª.), Página: 724.

circunstanciada de la notificación fiscal personal debe dar plena certeza de cómo el notificador se cercioró de estar en aquél, al precisar lo acontecido tanto en su exterior como en su interior.

Lo que no se satisface cuando sólo asienta que en ese lugar lo atendió una persona, sin precisar si fue dentro o fuera, además de omitir asentar lo acontecido en cada uno de esos lugares, esto es, si estaba franca la puerta principal de acceso al edificio o condominio en donde se enclava el inmueble; si fue atendido por alguna persona, y si por ello, se dirigió a su interior.<sup>59</sup>

En este contexto debe entenderse que aunque el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación no señale expresamente la obligación de que se levante acta circunstanciada de la diligencia personal de notificación en la que se asienten los hechos que ocurran durante su desarrollo, su redacción tácitamente la contempla, por lo que en las actas relativas debe asentarse razón circunstanciada en la que se precise quién es la persona buscada, su domicilio, en su caso, por qué no pudo practicarse la notificación, con quién se entendió la diligencia y a quién se dejó el citatorio, formalidades que no son exclusivas del procedimiento administrativo de ejecución, sino comunes a la notificación de los actos administrativos en general.<sup>60</sup>

---

<sup>59</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, rubro: “NOTIFICACIÓN FISCAL PERSONAL. CARACTERÍSTICAS DE SU RAZÓN CIRCUNSTANCIADA, TRATÁNDOSE DE UN DOMICILIO CONFORMADO POR UN NÚMERO TANTO EXTERIOR COMO INTERIOR, PARA DAR PLENA CERTEZA DE CÓMO EL NOTIFICADOR SE CERCORÓ DE ESTAR EN AQUÉL” Época: Décima Época, Registro: 2009838, Instancia: tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Materia(s): Administrativa, Tesis: I. 7º. A. J/5 (10ª.), Tomo 21, Agosto de 2015, Página: 1987.

<sup>60</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS. Rubro: “NOTIFICACIÓN FISCAL DE CARÁCTER PERSONAL. LA RAZÓN CIRCUNSTANCIADA DE LA DILIGENCIA DEBE ARROJAR LA PLENA CONVICCIÓN DE QUE SE PRACTICÓ EN EL DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)”. Época: Novena Época, Registro: 171707, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Agosto de 2007, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2ª/J 158/2007, Página: 563.

F.- Por edictos. En el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiere fallecido y no se conozca al representante de la sucesión. De conformidad con el artículo 140 del Código Fiscal de la Federación, esta forma de notificación se realiza mediante publicaciones en cualquiera de los siguientes medios:

I. Durante tres días en el Diario Oficial de la Federación.

II. Por un día en un diario de mayor circulación.

III. Durante quince días en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general.

Las publicaciones a que se refiere este artículo contendrán un extracto de los actos que se notifican.

Se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.

G.- Por instructivo. A través de este medio además de realizarse de manera eventual, así como su supuesto de procedencia lo circunscribe únicamente al procedimiento Administrativo de Ejecución, no así a las notificaciones que realizamos fuera de él, los notificadores del Servicio de Administración Tributaria.

Como primer paso, previo al llevar a cabo una diligencia de notificación, se debe de haber otorgado el oficio de habilitación, al notificador, el cual deberá constituirse en días y horas hábiles<sup>61</sup> en el domicilio fiscal<sup>62</sup> del

---

<sup>61</sup> Son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas de conformidad con el artículo 13 del CFF señalando dicho horario para la práctica de diligencias por las autoridades fiscales, aclarando que la iniciada en horas hábiles podrá concluir en hora inhábil. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día. De igual manera agrega que las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles

<sup>62</sup> De conformidad con el artículo 10 del CFF, se considera domicilio fiscal: I. Tratándose de personas físicas: a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios. B) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades. c) Únicamente en

contribuyente. La notificación puede tener distintos contenidos, dependiendo del fondo de la misma, por lo que pueden presentarse distintos supuestos como lo son:

- "Citorio que es un llamamiento para comparecer en lugar, día y hora precisos. En materia fiscal, el mismo tiene lugar cuando realizada la primera búsqueda en el domicilio fiscal, al no encontrarse el contribuyente y/o su representante legal o de la persona a la que va dirigido el documento, da lugar a la emisión del citorio, en tendiéndose este con la persona que se encuentre en ese momento en el domicilio fiscal: en cuanto al citorio, el cual a su vez contiene un apercibimiento de que en caso de encontrarse en la fecha y hora fijadas la citada diligencia se realizará con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.

- El requerimiento es una orden para hacer, dejar de hacer o entregar algo. Es el más genérico de los contenidos de las notificaciones ya que se llega a requerir desde la presencia del contribuyente en la propia diligencia de notificación, hasta la realización de actos tan diversos como la solicitud de información como es el caso de realizar la aportación del número de cuenta CLABE para el caso de haber obtenido saldo a favor en la determinación de algún impuesto.

---

los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción. Siempre que los contribuyentes no hayan manifestado alguno de los domicilios citados en los incisos anteriores o no hayan sido localizados en los mismos, se considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas.

II. En el caso de personas morales: a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio. b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen. Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

- El emplazamiento aquél por el que se da a conocer al particular de la demanda. Este es aplicable en el caso de las demandas de carácter civil, aunque tiene como característica ser la primera notificación que se realiza a la contraparte en el proceso.

- El exhorto al cumplimiento de obligaciones fiscales. Por medio del cual el Servicio de Administración Tributaria señala el haber detectado la falta de pagos y/o declaraciones, determinando el periodo y el impuesto correspondiente, por lo que exhorta a subsanar la omisión correspondiente de manera inmediata y espontánea, a fin de evitar que dicha autoridad finque sanciones y molestias.

Agregando que en caso de haber presentado las declaraciones o los pagos en cuestión, se puede hacer caso omiso del comunicado, lo que le da esa característica particular a la materia fiscal ya que la emisión de ese tipo de advertencias no se observa en otras materias, ya que las mismas tienen su origen en un procedimiento que no puede ser únicamente ignorado, sino que una vez comenzado el mismo, deberá realizarse su culminación”.<sup>63</sup>

Por tanto, la notificación en materia fiscal se distingue por el objeto de las misma, ya que esta no necesariamente se lleva al final del procedimiento administrativo, sino que puede ser en distintas etapas del mismo o ante la inexistencia del mismo, ya que diversos actos le pueden dar origen y depende directamente de los mismos la forma en que se realizará la notificación como ya había hecho mención.

También se puede llevar a cabo la notificación de multas o de algún crédito fiscal<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup> Paz, López Alejandro, op.cit. p.18.

<sup>64</sup> El artículo 4 del Código Fiscal de la Federación establece que son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

El título cuarto del capítulo segundo del Código fiscal establece las formas de notificación las cuales podrán ser como ya lo mencionamos con antelación.

Por otro lado nos referiremos al análisis del “momento en que las notificaciones surten efectos y el multicitado Código Fiscal nos refiere lo siguiente en su artículo 135:

- Las notificaciones surten efectos al día hábil siguiente en que fueron hechas y practicadas.
- Desde la manifestación de tener conocimiento que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo

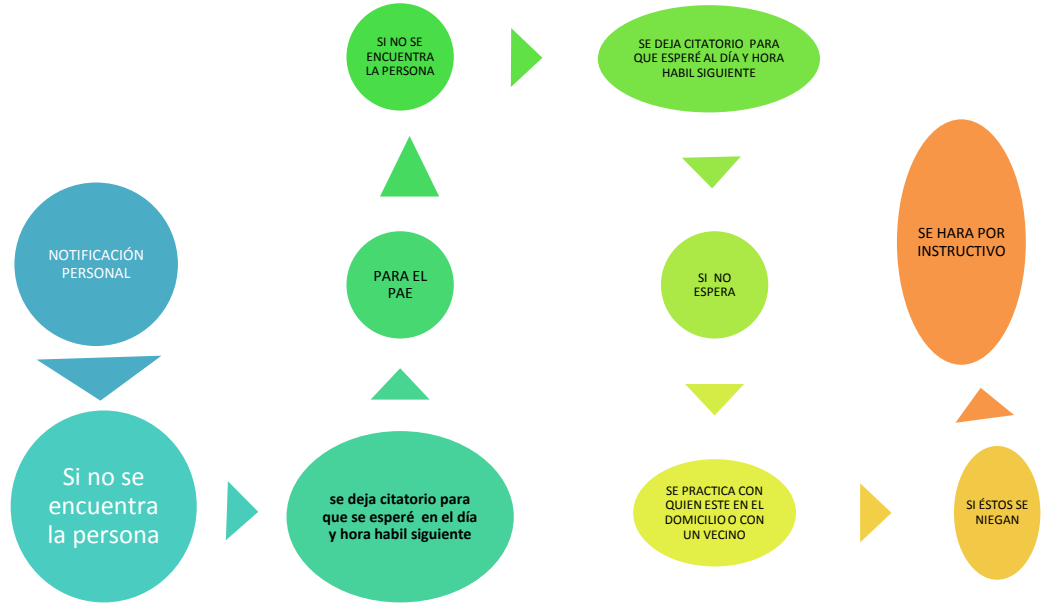
Los lugares para hacer las notificaciones, son los siguientes:

1. En las oficinas de las autoridades fiscales si la persona se presenta en la misma.
2. En el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal del Contribuyentes.
3. En el domicilio designado para recibir notificaciones.<sup>65</sup>
4. En el domicilio fiscal que corresponda en términos de lo dispuesto por el artículo 10 del mismo.

En las formalidades para las notificaciones, encontramos que para la notificación personal, para que se realicen legalmente este tipo de notificaciones, se debe llevar a cabo de la manera siguiente:

---

<sup>65</sup> En el caso de haber iniciado alguna instancia o en un curso de un procedimiento administrativo, tratándose de la resolución de la misma.



He aquí un punto sobre el cual versa parte de nuestra tesis y que abordaremos más adelante, pero para ir recalcando dicho punto estimamos que, la notificación para el caso del Procedimiento administrativo de Ejecución, debe ser eminentemente personal por ello si en un segundo momento no se encontrara la persona a notificar y por tratarse del patrimonio el que está en juego en este tipo de procedimientos, no debería pasarse a ser notificado cualquier acto, con persona distinta al contribuyente o interesado.

#### III.4. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN (PAE).

La autoridad tiene el derecho y obligación de exigir el cumplimiento de las obligaciones a cargo del administrado, y cuando éste no las cumple en los términos señalados en las disposiciones aplicables, es el Estado quien pone en juego la facultad económica coactiva que le otorgan las leyes y cuyo

procedimiento debe hacerse cumpliendo o sujetándose a las disposiciones que lo regulan, en el desarrollo de esta facultad pudiera darse desviaciones que lesionen o agraven al gobernado <sup>66</sup>

En cuanto al concepto del procedimiento antes mencionado, encontramos que: “El procedimiento administrativo de ejecución, está constituido por un conjunto de actos jurídicos de derecho público, por medio de los cuales una autoridad fiscal competente, exige forzosamente el entero de una contribución o un aprovechamiento que no ha sido pagado dentro del plazo que marca la ley por el sujeto pasivo principal o responsable solidario de esa obligación.

El procedimiento administrativo de ejecución, es un procedimiento especial y sumario que permite al estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias cuando se descubre, una omisión en su cumplimiento espontáneo o que no lo hizo dentro del término estipulado en la ley.” <sup>67</sup>

El procedimiento administrativo de ejecución, se encuentra normado, en términos de los artículos 145 a 196-B del Código Fiscal de la Federación, el cual comprende una serie coherente y concordante de actos que facultan a las autoridades fiscales, a exigir el pago de créditos no cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, entre los que se encuentra el embargo de bienes suficientes para, en su caso, rematarlos o enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, o bien de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

En esas condiciones, la intención del legislador, al reformar el artículo 127 del Código Fiscal de la Federación mediante decreto publicado en el

---

<sup>66</sup> Cante Zamora, *Tesis: Practica Fiscal en las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos*, Centro de Investigaciones Jurídico Políticas, Universidad Autónoma de Tlaxcala, p. 77.

<sup>67</sup> Sánchez Gómez, op.cit., p. 555.

Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, fue precisamente que, por regla general, las violaciones cometidas antes del remate no puedan impugnarse sino hasta el momento de la publicación de la convocatoria respectiva, resulta incuestionable que el embargo de bienes, por sí solo, no es un acto de imposible reparación material.

Para el autor Carrasco Iriarte es “el conjunto de actos administrativos que lleva acabo la autoridad fiscal, en forma coactiva, independientemente de la voluntad del obligado de créditos fiscales no cubiertos, ni garantizados dentro de los plazos señalados por la ley y con el propósito de recaudar los importes debidos, aun en contra de la voluntad del deudor.”<sup>68</sup>

Para Giuliani Fonrouge, define al procedimiento administrativo económico coactivo como “el procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias”.<sup>69</sup>

Por otro lado para Quintana Valtierra y Roja Yáñez; tras hacer un análisis sobre el concepto y naturaleza del procedimiento administrativo, así como distinguir al proceso y procedimiento concluyen lo siguiente:

“de este modo, el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento de naturaleza administrativa, tanto porque el órgano que lo ejecuta es la administración pública centralizada, ‘porque materialmente no tiene por finalidad la resolución de ninguna controversia’, así mismo, mencionan que el procedimiento administrativo, tiene como propósito la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, prescindiendo de la voluntad de ese deudor o aun en contra de su voluntad”<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> Carrasco Iriarte Hugo, *Derecho Fiscal I*, colección textos jurídicos, Editorial, IURE editores, Sexta edición, México 2008. P. 292.

<sup>69</sup> Giuliani Fonrouge Carlos M. *Derecho Financiero*, 1ª Edición. Editorial, De Palma, Buenos Aires, 1962, vol. II, p. 819.

<sup>70</sup> Quintana Valtierra, Jesús y Roja Yáñez, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, editorial, Trillas, 4ª ed. México 1999.p. 267.

### III.4.1. EL CRÉDITO FISCAL.

Comencemos por saber que se entiende por la palabra crédito, del latín *creditum*, de *credere*, creer, confiar. También se entiende, como el derecho que se tiene de recibir de otro alguna cosa, que por lo general es dinero, así mismo, como opinión de que goza una personas cuando se espera que satisfará puntualmente los compromisos contraídos o las promesas formuladas.

En lo jurídico. El nombre de crédito no sólo se aplica al derecho que tiene el acreedor para exigir del deudor la cantidad prestada y los intereses convenidos, sino también al documento con que se justifica ese derecho. Integra siempre un derecho potencial, reconocido por ley o aceptado en principio por el obligado.

Precisamente por serlo, por constituir una firme expectativa jurídica, implica una dilación entre el nacimiento y la efectividad, con la añeja duda en cuanto a la certeza del cumplimiento, por insolvencia posterior del deudor, por mala fe, por no querer cumplir, por especular con que la mora rinda más beneficios incluso que una condena en costas y el resarcimiento de los intereses.

Crédito fiscal: En materia tributaria, se define al crédito como la determinación líquida de una contribución, es decir cuantificar el dinero la obligación tributaria.

Por su parte el artículo cuarto del Código Fiscal de la Federación,<sup>71</sup> lo define de la siguiente manera: “Son créditos fiscales los que tenga derecho a

---

<sup>71</sup> *Código Fiscal de la Federación 2016*, Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm> , consultado el día 10 de marzo de 2016.

percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”.

La anterior exposición, puntualiza el concepto del Crédito Fiscal y además de su vínculo hacia el siguiente punto a tratar, el cual es, la naturaleza jurídica del procedimiento administrativo de ejecución.

### III.5. NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

En lo que toca a la naturaleza jurídica del procedimiento administrativo de ejecución, mucho se ha discutido si éste es un proceso jurisdiccional o se trata en realidad de un procedimiento administrativo.

Para Giuliani Fonrouge, el procedimiento económico coactivo tiene el carácter de un proceso jurisdiccional que se desarrolla ante la autoridad judicial.

El procedimiento administrativo es el cauce legal que los órganos de la administración se ven obligados a seguir en la realización de sus funciones y dentro de su competencia respectiva para producir los actos administrativos (Francisco López Nieto).

Para Nava Negrete el procedimiento administrativo es "el medio o vía legal de realización de actos que de forma directa o indirecta concurren en la

producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración”.

Por otro lado es menester puntualizar bien la naturaleza Jurídica del procedimiento Administrativo de ejecución para así ir observando su alcance, pues bien para Sánchez Gómez Narciso, “El procedimiento administrativo en cuestión, está constituido con un conjunto de formalidades legales, realizadas por una autoridad fiscal competente, y que llevan como destino lograr el entero de una obligación fiscal, que no ha sido cubierta dentro del plazo estipulado en la norma respectiva, y que por motivo se vale de ese instrumento el Estado, haciendo uso de su autoridad o poder coactivo para combatir la evasión fiscal y para que el deudor principal o terceras personas relacionadas con ese deber hagan el pago de los impuestos, derechos o contribuciones especiales omitidas en perjuicio, de los intereses económicos de la Hacienda Pública, obligando aun en contra de su voluntad a los sujetos pasivos que marque la ley, para que colaboren a sufragar el gasto público”<sup>72</sup>.

De La Garza, sostiene que el procedimiento de ejecución por su naturaleza jurídica, es un medio o instrumento legal con el que se logra la satisfacción del acreedor cuando el cumplimiento de la obligación fiscal, no se consigue por la atención voluntaria del deudor, y es necesario alcanzar esa pretensión del Estado, aún en contra de la voluntad del obligado, para no obstaculizar el desarrollo de las funciones públicas, de tal manera que su creación es necesaria y fundamental para lograr la eficacia de la actividad financiera de la colectividad.

### III.5.1. ASPECTOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES.

---

<sup>72</sup> Sánchez Gómez, op.cit., p. 525.

En lo concerniente, a la vigente Constitución Política de 1917, en su artículo 22, segundo párrafo, se encuentra consagrada la raíz constitucional del procedimiento administrativo de ejecución, al establecer: "no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.

Íntimamente relacionado con dicho precepto se encuentra el artículo 89, fracción I, en el cual se establece que es facultad del presidente de la República el promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

El artículo 31, fracción IV, constitucional también se encuentra relacionado con el artículo 22 citado, al señalar que "son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, así como del estado y municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".<sup>73</sup>

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas Tesis Jurisprudenciales y precedentes que son de observancia obligatoria, indican que el uso o ejercicio de la facultad económico-coactiva o procedimiento administrativo de ejecución, por las autoridades administrativas o fiscales no está en pugna, ni contraviene los Artículos 14, 16 y 22 de la Constitución Política Federal, lo importante para su validez y eficacia, es de que se ajuste a las formalidades legales que lo rigen, que provenga de autoridad competente, mediante un mandamiento escrito que: funde y motive la causa del mismo y que se notifique personalmente al destinatario.

---

<sup>73</sup> Quintana Valtierra, op.cit., pp. 264 y 265.

En efecto el procedimiento administrativo de ejecución tiene su respaldo en primer lugar, en el Artículo 14 de la Constitución Política Federal, en donde encontramos que para privar de las propiedades; posesiones o derechos a los particulares se deben de cumplir las formalidades esenciales del procedimiento administrativo y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al mismo, porque si bien es cierto que se refiere al procedimiento judicial, que debe observarse por los tribunales judiciales, para que los particulares puedan ser privados de sus propiedades o derechos, mediante una sentencia que dicte para ese efecto, también lo es que los alcances de esa norma, se hacen extensivos a la materia fiscal en congruencia, con diversos criterios que han sido expresados por nuestro máximo tribunal del país y que tienen el carácter de jurisprudencia.

En segundo lugar, el artículo 16 de la Ley Suprema del País, establece la esencia de las formalidades legales, que deben reunirse en el procedimiento administrativo de ejecución, al ordenar, 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 esa línea, el procedimiento en cuestión, no deja de causar molestia a las personas físicas y morales que estén relacionadas con una ligación fiscal, y que por ello se les requiera su pago en forma obligatoria, al utilizarse ese instrumento por el fisco, el procedimiento debe seguir todas las formalidades estipuladas en una ley, para que el mandamiento de ejecución sea operante, en donde una autoridad competente, ordene el cobro de manera forzosa de la contribución respectiva, que contenga por escrito fundado y motivado la esencia de la liquidación del tributo, con sus accesorios legales y el monto total del mismo.

Debe plasmar también los pasos concernientes al requerimiento de pago, los relativos al acta de embargo; así mismo se debe respetar lo de

almoneda de remate y la adjudicación de los bienes embargados, para que con su producto se paguen las prestaciones reclamadas, todos esos pasos deben de cuidarse para no quebrantar el mencionado fundamento constitucional.

En tercer lugar el Artículo 22, sienta otra base del procedimiento estudio, al indicar que no se considerará como confiscación de bienes, la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de impuestos o multas, porque al desconocer el sentido literal en cuestión, que orienta esa facultad a favor de las autoridades judiciales.

En diversos criterios de la Suprema Corte de justicia de la Nación y de sus Tribunales respectivos, se ha establecido que no puede quedar en manos de dichas autoridades el cobro forzoso de contribuciones, pues ello es una facultad propia del Ejecutivo, y sobre todo que se debe respetar la teoría de la división de poderes, y por tal virtud el procedimiento administrativo de ejecución a cargo de las autoridades fiscales, no está en pugna con el artículo 22 en comento, pues se justifica a todas luces, y sólo es fundamental para que valga, que se sigan las formalidades estipuladas en la ley ordinaria que lo contiene, esto es, las del Código Fiscal,<sup>74</sup> de la Federación, para que tenga la debida eficacia y el respeto a su configuración práctica.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha interpretado el Artículo 22 Constitucional, en el sentido de: "que si bien el legislador quiso que la

---

<sup>74</sup> Cabe destacar, que en este sentido el maestro Narciso Sánchez Gómez, enuncia bien que el artículo 16 constitucional, obliga a la autoridad a realizar sus actos mediante mandamiento escrito que funde y motive sus actos, también enuncia y más acorde con lo que venimos tratando, que sí bien el procedimiento administrativo no vulnera la afectación de la posesión de los bienes, siempre y cuando se funde y motive cada uno de sus actos, el problema es que la sustracción no está regulado en nuestro Código Fiscal de la Federación, y el embargo no implica la sustracción del bien sino sólo la no disposición de estos al dueño y entonces sí se vulnera la afectación de la posesión al sustraer los bienes de la posesión del dueño.

aplicación de los bienes para el pago de una responsabilidad civil proveniente de la comisión de un delito, sea hecha exclusivamente por la autoridad judicial, no exige lo mismo cuando se trata del pago de impuestos o multas; siendo este criterio enteramente lógico, agrega, porque lo establece con toda claridad el precepto transcrito, cuanto porque la tributación es inherente al ejercicio de la soberanía que proviene de la misma Constitución y nada hay más consecuente con ella, como que el Poder Ejecutivo, a quien la propia Constitución impone la obligación de:., proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, tenga las facultades legales necesarias para hacer efectiva aquella función de la soberanía recaudando el impuesto." *Semanario judicial: de la Federación, V Época, Volumen XXV, página 1596.*<sup>75</sup>

Por su parte Gabino FRAGA, sostiene que, "Está convencido de la absoluta necesidad de que el Poder Administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, pues de otra manera el Estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas" y que las controversias que hayan podido,.. Surgir ha sido resuelto "en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones".

La ejecución forzada tiene tres presupuestos que son:

- a) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marca la ley, tal como lo ordena el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que dice, las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo, de ejecución;
- b) Presupone también la invasión o injerencia por parte del Estado en la esfera jurídica del deudor fiscal, mediante el aseguramiento del

---

<sup>75</sup> Sánchez Gómez, op.cit., pp. 522 y 523.

interés contributivo con el embargo de los bienes o recursos propiedad de ese sujeto pasivo, lo que se hace en forma coactiva u obligatoria.

- c) Culmina con la satisfacción del interés de la Administración Pública, mediante el ingreso de una cantidad de dinero o en especie en concepto de pago finiquito de la prestación reclamada por el fisco, todo ello debe hacerse siguiendo los cauces legales en esa materia.

### III.5.2. PROCEDIMIENTO.

Los principales actos del procedimiento administrativo de ejecución son:

- a) De iniciación, que consiste en la formulación de un mandamiento de ejecución, por el que se ordena al ejecutor fiscal a requerir al deudor de un tributo, o al responsable solidario, para que efectúe el pago en el acto en esa diligencia o dentro del plazo perentorio que permita la ley para cumplir ese deber;

En cuanto a la diligencia de requerimiento de pago y embargo, no es correcto que la autoridad exactora acudiera al domicilio del contribuyente, lo requiriera de pago y no hiciera de su conocimiento el mandamiento relativo. Por lo tanto en el supuesto de que el requerimiento de pago, a que hace mención el artículo 151 de este Código Fiscal de la Federación, no pueda realizarse personalmente, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código, la

notificación del requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario”.<sup>76</sup>

- b) Actos de desarrollo, están representados por la constitución personal del ejecutor fiscal, en el domicilio del deudor en la fecha y hora indicadas en el mandamiento de ejecución, para proceder a notificar el adeudo reclamado y a requerirles, apercibiendo al sujeto pasivo o a su representante legal que de no cumplir se procederá a embargar bienes suficientes para garantizar la prestación reclamada;
- c) Actos de coerción, se refiere a la formalización del embargo, al nombramiento de depositario o interventores con cargos a la caja si se trata de negociaciones y continua con el remate:
- d) Actos de conclusión, están representados por la adjudicación y distribución del producto del remate, para que de esta forma quede satisfecha la pretensión fiscal reclamada.<sup>77</sup>

### III.5.3. EL MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN.

Es un acto administrativo de autoridad fiscal competente, que funda y motiva por escrito el cobro forzado de una contribución o un aprovechamiento, cuando no fue pagado en tiempo y forma, por el sujeto pasivo principal o responsable solidario, con lo cual prácticamente se inicia el procedimiento administrativo de ejecución.

Se trata de una orden escrita de autoridad administrativa del Estado ajustada al principio de legalidad que rige todos los actos del Poder Público, por medio de la cual se autoriza al ejecutor fiscal, notificar y requerir el pago de una contribución, cuando no se ha cumplido oportunamente y dentro del lapso legal y en ese documento se le apercibe al deudor para que en caso

---

<sup>76</sup> *Código Fiscal de la Federación 2016*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, Cámara de Diputados, consultado el día 04 de mayo de 2016.

<sup>77</sup> Carrasco Iriarte, op.cit., P. 527.

de no hacer el entero en el acto, de la diligencia de requerimiento o dentro del término que permita la ley, se embargaran bienes suficientes propiedad del sujeto pasivo, para garantizar la prestación reclamada.

Carrasco Iriarte, plasma los siguientes requisitos del mandamiento de ejecución:

- 1) Por escrito;
- 2) Señalar la autoridad que lo emite;
- 3) Señalar lugar y fecha de emisión,
- 4) Estar fundado y motivado,
- 5) Expresar la resolución, objeto propósito de que se trate,
- 6) Ostentar la firma del funcionario competente,
- 7) Tratándose de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales deberán contener firma electrónica avanzada del funcionario competente.
- 8) Señalar el nombre del ejecutor designado,
- 9) Designación de depositario en su caso.

Arts. 38, 152 y 153 del Código Fiscal de la Federación.

El mandamiento de ejecución debe contener: el nombre completo: de la persona física o moral contra la que se ha despachado la ejecución forzosa, su domicilio fiscal, el crédito fiscal de que se trate, precisando los impuestos derechos o contribuciones especiales que no fueron enterados en tiempo, período adeudado, base gravable, cuota o tarifa aplicable, monto de la contribución reclamada en cuanto a su suerte principal y accesorios legales (multas, recargos y gastos de ejecución).

Todo lo relacionado con el tributo y sus accesorios legales deben desglosarse aritméticamente en una parte de ese mandamiento de ejecución, y que se conoce como liquidación de adeudo así mismo especificar, los preceptos jurídicos materiales y formales o procedimentales, que regulan tanto la obligación fiscal y sus accesorios, como los conducentes

al procedimiento administrativo de ejecución, cuidando la autoridad ejecutora fundar y motivar esa orden y las diversas diligencias que deben practicarse, como son: el requerimiento de pago y el embargo de bienes para garantizar la obligación reclamada, debiendo existir adecuación entre hechos, motivos o circunstancias que dieron lugar a ese procedimiento y las disposiciones legales que lo rigen, para que se cumpla la legalidad en todas las etapas que deben seguirse desde el mandamiento de ejecución hasta la adjudicación de los bienes embargados.<sup>78</sup>

#### III.5.4. REQUERIMIENTO DE PAGO.

El requerimiento de pago, está representado por un acto jurídico procedimental, por el que el ejecutor fiscal exige formalmente el pago un tributo que no fue pagado conforme a derecho.

Para Carrasco Iriarte, “el requerimiento constituye el acto inicial del procedimiento administrativo de ejecución, en términos del art. 145 de CFF, el cual dispone que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Por tanto, se procederá a lo establecido por el artículo 151 del citado Código”<sup>79</sup>.

Prácticamente consiste en una notificación que por escrito y en forma personal dirige la autoridad fiscal competente al deudor de una contribución o un aprovechamiento para exigirle su pago inmediato, o en su caso se procederá al embargo de bienes suficientes para garantizar la prestación reclamada; este requerimiento se debe ajustar a todas las exigencias y

---

<sup>78</sup> *Ídem*, p. 526.

<sup>79</sup> Carrasco Iriarte, op.cit., p. 528.

lineamientos que al efecto señalen las disposiciones conducentes para las notificaciones en general.

En esa tesitura, fundamentalmente es que se entienda la diligencia con la persona a quien se dirige la notificación o con su representante legal, y en caso de no encontrarse en su domicilio, se le debe dejar un citatorio para que espere al ejecutor al día siguiente, a una hora fija, con la advertencia de que en caso de que no cumpla ese llamado, de todos modos se hará el requerimiento y la continuación del procedimiento ejecutivo con la persona que se encuentre en tal domicilio, en observancia de las formalidades legales que lo rigen.

El requerimiento debe notificarse al deudor, ya sea personalmente o por edictos en caso de que el deudor haya desaparecido, se ignore su domicilio o se encuentre en el extranjero sin haber dejado representante legal acreditado ante las autoridades conforme a lo previsto por los arts. 134 y 137. Cuando no se halle al deudor se le dejará citatorio y si la persona citada o su representante legal no lo esperaren, se practicara la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o, en su defecto, con algún vecino.

En caso de que éstos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo, que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el asentar razón de tal circunstancia.<sup>80</sup>

Al momento de hacer la notificación, la que, en caso de ser personal, se deberá entender directamente con el deudor, si éste tiene la calidad de persona física o con su representante legal, si se trata de personas morales, emplazando al contribuyente para que en esa misma diligencia proceda a efectuar, al ejecutor el pago de los créditos fiscales reclamados, más los gastos de ejecución que correspondan, conforme a derecho, ello en observancia de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>80</sup> *Ídem*. P. 294.

El ejecutor es un servidor público nombrado para ese efecto por la oficina ejecutora, es decir aquélla facultada para ejercitar el procedimiento administrativo de ejecución, mismo que debe identificarse fehacientemente ante el deudor, para que oficialmente se desarrolle la diligencia de requerimiento de pago, la cual se hará constar en un acta debidamente circunstanciada y fundada para que se asiente el inicio, desenvolvimiento y conclusión de la misma, y que debe ser firmada por el ejecutor y por la persona con quien se entendió ese acto; y en caso de que el deudor efectúe el pago de las prestaciones reclamadas, se dará por terminada esa actuación y el procedimiento en cuestión.

Constituye ese requerimiento un acto necesario, que debe cumplirse en forma coactiva para que las prestaciones que se estén reclamando a una persona física o moral sean enteradas durante la notificación del adeudo de que se trate, o en su caso quedará abierta la puerta para continuar con las siguientes fases del procedimiento administrativo de ejecución, que son el embargo, el remate, la adjudicación de los bienes embargados y el pago finiquito de la contribución que dio origen a esa actuación coercitiva.<sup>81</sup>

### III.5.5. EMBARGO.

Embargo, para Carrasco Iriarte es “el acto administrativo que tiene por objeto salvaguardar los intereses del fisco federal, mediante el aseguramiento de bienes propiedad del sujeto pasivo o deudor, a fin de hacer afectivo el importe de créditos insolutos, por medio de la enajenación de éstos. Tales bienes deberán ser suficientes para permitir que el producto de su enajenación cubra el crédito fiscal y sus accesorios.

---

<sup>81</sup> Sánchez Gómez, op.cit., pp. 527 y 528.

Sergio Francisco de la Garza, establece las clases de supuestos para que proceda el embargo, a saber.

- a) La existencia de un crédito fiscal respecto del cual se haya iniciado un procedimiento de ejecución, si en el acto del requerimiento de pago el deudor no cubre totalmente el crédito a su cargo, o transcurrido el plazo de seis días cuando se ha concedido prorroga o autorizado el pago en parcialidades (art. 151, CFF) si el deudor no ha hecho el pago correspondiente:
- b) La petición del interesado para garantizar un crédito fiscal. Este supuesto tiene relación con el art 141, fracción V, el cual lo establece como una de las formas que puede elegir el deudor para garantizar un crédito fiscal, pero no constituye una medida coactiva de la autoridad fiscal; por tanto, no corresponden al procedimiento administrativo de ejecución, sin embargo, se sujetan a éste cuando procede la efectividad de la garantía.
- c) Se procederá practicar embargo precautorio para garantizar el interés fiscal en los términos del art. 145 del CFF. Por, ejemplo si el contribuyente se opone a obstaculizar el desarrollo de facultades de comprobación, etcétera.
- d) Cuando al realizarse actos de inspección y vigilancia se encuentren bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden en la orden respectiva.

Los sujetos del embargo de acuerdo con el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación los sujetos del embargo son:

- a) El deudor o, en su defecto, la persona con quien se entienda la diligencia.

- b) Los testigos, que pueden ser nombrados por el deudor o ante su negativa, por el ejecutor.
- c) El ejecutor, el cual es el elemento necesario, siendo los demás contingentes.

El artículo 152, párrafo segundo, del ordenamiento legal citado establece que si el requerimiento o la notificación se hizo por edictos, la diligencia de embargo debe entenderse con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso debe entenderse con él.

El propio artículo 152, en su último párrafo, señala que en el caso de que el embargo haya de realizarse cuando se descubra, en un acto de inspección y vigilancia, bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, se procederá al aseguramiento de dichos bienes siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.<sup>82</sup>

En cuanto al lugar del embargo. El artículo 152, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación establece que:

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

---

<sup>82</sup> Quintana Valtierra, op.cit., p. 273.

Tiempo de embargo: La diligencia de embargo puede realizarse simultáneamente con la notificación del requerimiento de pago, en días y horas hábiles.

Bienes susceptibles de embargo. El artículo 155 del Código Fiscal de la Federación establece como objeto de embargo todos los bienes del deudor. Con la excepción que señala el artículo 157 de dicho ordenamiento legal. La elección de los bienes susceptibles de embargo corresponde al deudor, siempre que se sujete al orden siguiente:

- I. Dinero, metales preciosos, 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 que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la Ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

(REFORMADA, D.O.F. 31 DE DICIEMBRE D

- II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

(REFORMADA, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)

IV. Bienes inmuebles. En este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberán manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos, y si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

(F. DE E., D.O.F. 13 DE JULIO DE 1982)

Artículo 156.- El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo anterior, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

- I. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.
- II. Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo, señale:
  - a). Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.
  - b). Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.
  - c). Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

Los bienes exceptuados de embargo: El Artículo 157 señala que.-  
“Quedan exceptuados de embargo”:

- I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.

(REFORMADA, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.

III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.

(REFORMADA, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 1983)

IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.

V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.

VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.

VIII. Los derechos de uso o de habitación.

IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

X. Los sueldos y salarios.

XI. Las pensiones de cualquier tipo.

XII. Los ejidos.

En cuanto a la custodia de los bienes. En general, la guarda de los bienes embargados se encomienda a persona distinta del deudor. Dicha persona es el depositario, quien tiene el carácter de interventor encargado de la caja cuando el objeto embargado es una negociación comercial, industrial o agrícola, y de administrador, cuando el objeto embargado sea un bien raíz.

En cuanto al depósito de los bienes, el artículo 153 Del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente: Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se

hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaría, pudiendo ésta realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

Anteriormente en el CFF de 1967, contenía en su art 128 una relación de facultades y obligaciones de los depositarios, no repetidas en el nuevo CFF de 1981, y son las siguientes:

- I. “Garantizar su manejo a satisfacción de la oficina ejecutora.
- II. Manifiestar a la oficina su domicilio y casa-habitación, así como los cambios de domicilio o habitación.
- III. Remitir a la oficina inventario de los bienes o negociaciones objeto del secuestro, con expresión de los valores determinados en el momento del embargo, incluso los de arrendamiento, si se hicieron constar en la diligencia, o en caso contrario, luego que sean recabados. En todo caso, en el inventario debe hacerse constar la ubicación de los bienes o el lugar donde se guardan, a cuyo respecto todo depositario debe dar cuenta a la misma oficina de los cambios de localización que se efectuaren.
- IV. Recaudar los frutos y productos de los bienes secuestrados o los resultados netos de las negociaciones embargadas y entregar su importe en la caja de la oficina, diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.
- V. Ejercitar ante las autoridades competentes las acciones y actos de gestión necesarios para hacer efectivos los créditos materia del

depósito o incluidos en él, así como las rentas, regalías y cualesquiera otras prestaciones en numerario o en especie.

- VI. Erogar los gastos de administración, mediante aprobación de la oficina ejecutora, cuando sean depositarios administradores, o ministrar el importe de tales gastos, previa la comprobación procedente, si sólo fueren depositarios interventores.
- VII. Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.
- VIII. El depositario interventor que tuviere conocimiento de irregularidades en el manejo de las negociaciones sujetas a embargo o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal dictará las medidas provisionales urgentes y deberá dar cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas”.<sup>83</sup>

En cuanto a los tipos de embargo que existen, En nuestro orden jurídico, es decir el Código Fiscal de la Federación, prevé la existencia de dos clases de embargos:

- 1. Embargo precautorio, y
- 2. Embargo definitivo.

El embargo precautorio, es un embargo de corte provisional, preparatorio, no definitivo, razón por la cual solo resulta procedente en determinados casos excepcionales, justificándose su aplicación en la necesidad de que el Fisco asegure el interés fiscal a su cargo en forma inmediata. Contrastantemente, el embargo definitivo adolece de poseer firmeza.

En este sentido, el artículo 145 del CFF, al respecto regula: “artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no

---

<sup>83</sup> Carrasco Iriarte, op.cit., p. 299.

hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

I. Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.

II. Se oponga a la práctica de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.

III. Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee..

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo.

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 41, fracción II de este código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.

El embargo precautorio es un embargo de carácter extraordinario y no definitivo, razón por la cual deberá de cuidarse que su traba sólo se efectúe con motivo de la actualización de las hipótesis normativas a que se refiere el artículo 145 del Código Tributario. alguna de estas hipótesis normativas debe de actualizarse indiscutiblemente en el caso específico de que se trate como requisito *sine qua non* de procedencia del propio embargo provisional, su

ausencia, desde luego, traerá como consecuencia la antijuridicidad de la traba correspondiente.

En cuanto al embargo definitivo, es aquel que se traba como consecuencia de la existencia de un crédito fiscal debidamente determinado y liquidado.

Cabe hacer mención que existe un tercer tipo de embargo el señalado en el artículo 141 fracción V del Código Fiscal de la Federación al que se le conoce como embargo en la Vía Administrativa el cual de conformidad con lo establecido en el artículo 97 del reglamento del Código Fiscal de la Federación se sujetara a las siguientes reglas:

- I.- Se practicara a solicitud del contribuyente, quien deberá presentar los documentos y cumplir con los requisitos que dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria mediante las reglas de carácter general.
- II.- El contribuyente señalará los bienes de su propiedad sobre los que deberá trabarse el embargo, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal y cumplir con los requisitos, y porcentajes que establece el artículo 93 de este Reglamento. No deberán ser susceptibles de embargo los bienes a que se refiere el artículo 156, fracción II, inciso c) del Código.
- III.- Tratándose de personas físicas, el depositario de los bienes será el contribuyente y en el caso de las personas morales, su representante legal.
- IV.- Deberá inscribirse en el registro público que corresponda el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad, y
- V.- Antes de la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, deberán cubrirse los gastos de ejecución y gastos extraordinarios que puedan ser determinados en términos del artículo 150 del Código. El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo

y en ningún caso procederá su devolución, una vez practicada la diligencia.

### III.5.6. CONCEPTO Y NATURALEZA DEL EMBARGO.

La palabra embargo deriva del verbo *embargar*, que proviene del latín vulgar "*imbarricare*", usado en la península ibérica con el significado de "cerrar una puerta con trancas o barras", que pertenecía al procedimiento originario del embargo.<sup>84</sup>

En términos generales, el embargo puede definirse como "la afectación por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio, o bien satisfacer directamente una pretensión ejecutiva".<sup>85</sup> El embargo tiene la naturaleza de un "gravamen real, temporal, oponible del cual es titular únicamente el órgano jurisdiccional, sujeto a las contingencias del proceso, en el cual tanto el ejecutante como el ejecutado y el mismo depositario deben cumplir las cargas, obligaciones y derechos respectivos.

Por otro lado el diccionario jurídico Omeba da las siguientes definiciones de embargo, con esto queremos mostrar la naturaleza o alcance de la palabra embargo, y con ello probar que dentro de su naturaleza en estricto sentido no va más allá que asegurar, más no así sustraer.

El diccionario en mención, nos ilustra el origen del embargo, que a la letra dice:

---

<sup>84</sup> Ovalle Favela José, Diccionario jurídico mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 5a ed., editorial Porrúa, t D-H, México, 1992, pp. 1249-1252

<sup>85</sup> *Ídem.*

“Obtenido el título ejecutivo, sea originariamente, cuando el documento con que se actúa reúne tal condición o por alguno de los otros caminos previstos en las leyes de procedimiento (nulla executio sine titulo), se encuentra el acreedor facultado para requerir por medio del Estado la inmovilización de bienes o derechos del deudor, privándolo del derecho de libre disposición de los mismos, para proceder, en una etapa posterior, a su incautación y venta para percibir de lo que se obtenga la satisfacción de su crédito”.

### III.6. LA ILOCALIZACIÓN Y SUS EFECTOS.

Un elemento indispensable para el actuar de la autoridad fiscal, es el “domicilio fiscal del contribuyente”, para regular este componente, la autoridad fiscal ha dispuesto normas, para su actuar a través de diversos, lineamientos internos<sup>86</sup>, dentro de los cuales, en el tema que nos ocupa, el procedimiento que se sigue es el que a continuación se menciona:

- a) Calificación del domicilio fiscal sólo en cierto tipo de diligencias (visitas).
- b) En las demás diligencias no existan pronunciamientos sobre la calificación del domicilio y no se deje constancia que así lo señale.
- c) Establecer en el RFC el estatus de “domicilio que no cumple con lo dispuesto por el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.
- d) Detonar acciones como consecuencia de la calificación del domicilio fiscal, como son: imposición de multa, revocación del certificado de sello digital, ejercer acción penal, proceder de conformidad con lo señalado en el artículo 69-B del CFF, respecto a la presunción de

---

<sup>86</sup> *Estrategias Relacionadas con el Domicilio Fiscal*, oficio número 500-2014-024, de fecha 24 de enero de 2014, Servicio de Administración Tributaria, Exp. SAT- 324-01-58-2014-1, pp. 1-19.

operaciones inexistentes y las demás que conforme a la ley vigente se establezcan.

- e) Creación de un repositorio único de resultados de diligencias, a fin de que todas las áreas del SAT cuenten con la misma información.
- f) Establecer parámetros para conocer cuando un contribuyente este 'localizado' o 'no localizado', con independencia de la calificación del domicilio fiscal.

Si bien es cierto, las disposiciones fiscales vigentes, facultan a la autoridad a verificar los datos proporcionados por los contribuyentes ante el registro federal de contribuyentes, para efecto de determinar la existencia y localización del domicilio manifestando o en su caso, acreditar la naturaleza ficticia de la información proporcionada. Además, otorgando incluso la posibilidad de que sea la propia autoridad fiscal competente, quien determine el domicilio fiscal, porque se verifique en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación<sup>87</sup>.

---

<sup>87</sup> **Artículo 10.-** Se considera domicilio fiscal:

**I.** Tratándose de personas físicas:

- a)** Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b)** Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.
- c)** Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

Siempre que los contribuyentes no hayan manifestado alguno de los domicilios citados en los incisos anteriores o no hayan sido localizados en los mismos, se considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas.

**II.** En el caso de personas morales:

- a)** Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

El domicilio fiscal constituye un atributo del Registro Federal de Contribuyentes, el cual debe de contener datos confiables, a fin de que la autoridad cuente con la ubicación cierta de los contribuyentes, en la que se puedan conocer su operación y su relación tributaria sustantiva. La cual se da en los dos supuestos siguientes:

- a) Para el contribuyente: a través de este se fija y conoce la competencia, se determina por conducto de la autoridad, si se pueden establecerse relaciones de carácter formal.
- b) Para la autoridad: va ejercer el control, respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, dentro de las cuales podemos señalar las más importantes:
  - Ubicar al contribuyente en el domicilio que cumpla con los supuestos del CFF.
  - Acceder a la contabilidad.
  - Notificación de actos administrativos.
  - Ejercer acciones de cobro a través del procedimiento administrativo de ejecución.
  - Determinación de operaciones inexistentes o simuladas.
  - Revisión de comprobantes fiscales y cancelación del Certificado de Sello Digital.

---

**b)** Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

*Código Fiscal de la Federación 2016*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, Cámara de Diputados, consultado el día 04 de mayo de 2016.

- Actuaciones en materia de comercio exterior.
- Infracciones en relación con el Registro Federal de contribuyentes.
- Delitos fiscales relacionados con el Registro Federal de contribuyentes.
- Facultades de comprobación.
- Aplicar medidas de apremio.

En un primer momento, son los contribuyentes quienes tienen la obligación de proporcionar información relacionada con su identidad, su domicilio y en general con su situación fiscal mediante los avisos que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.<sup>88</sup> Cabe hacer mención que el domicilio, que manifieste el contribuyente ante el Registro Federal de Contribuyentes, se presumirá de legal en tanto no se demuestre su simulación o naturaleza ficticia de dicha información.

Para el caso, en que los contribuyentes no hayan manifestado alguno de los domicilios conforme a lo que establece el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación o no se encuentren localizados en el mismo, el SAT podrá considerar como domicilio fiscal, el que se haya manifestado a las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en donde se localice al contribuyente.

La única actuación por parte de la autoridad, que puede calificar al domicilio fiscal como atributo del Registro Federal de Contribuyentes, será:

La verificación de domicilio fiscal de conformidad con los artículos 27 y 41-B del Código Fiscal de la Federación.

Los escenarios en los cuales se puede situar al domicilio fiscal, en cuanto a su calificación, representa un ejercicio del atributo del Registro Federal de Contribuyentes, el cual se va a dar en dos supuestos, a saber; como localizado (se localiza al contribuyente en el domicilio manifestado) y

---

<sup>88</sup> Lo anterior se encuentra establecido en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

como no localizado (el que nos interesa conocer). Para el efecto de nuestra investigación, el resultado que va replicar en el padrón del Registro Federal de Contribuyentes, es el de “no localizado” y se puede dar en los supuestos que a continuación se muestran:

Domicilio localizado-contribuyente no localizado. En este supuesto, al realizar la diligencia, se localiza físicamente al domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes, sin embargo, el contribuyente no se localiza en ese domicilio por alguna de las siguientes circunstancias:

- El domicilio está deshabitado.
- El domicilio corresponde a un terreno baldío.
- La persona que atiende la diligencia desconoce al contribuyente (ejemplos de medios para cerciorarse: fotos, vinculación de la persona con el domicilio, las circunstancias por las que se encuentra en el domicilio, descripción detallada del inmueble, documentación que permita valorar que el contribuyente no se encuentra localizado en el domicilio y que sustente la manifestación de la persona).
- Hay otro contribuyente en el domicilio.
- La persona que atiende la diligencia informa que el contribuyente cambio de domicilio y desconoce el nuevo.
- La empresa o negocio está cerrado.
- Se trata de un empleado que ya no labora en la empresa o negocio.
- Un tercero atiende la diligencia pero no acredita tener un vínculo con el contribuyente o se niega a proporcionar información.

Domicilio no localizado, este supuesto se da cuando el domicilio fiscal no se encuentra físicamente y se sitúa en las siguientes hipótesis:

- No existe el número exterior, interior, o ambos.
- No existe la calle.
- No existe la colonia o la localidad.

- Hay más de un número oficial.

En los supuestos de no Localización, el verificador, notificador y ejecutor debe señalar en el acta circunstanciada de hechos, los elementos obtenidos de la investigación efectuada, así como las herramientas utilizadas como apoyo, para corroborar la no localización del domicilio, las cuales son:

- a) Las preguntas realizadas a quien atendió la diligencia y el dicho de esta.
- b) Entrevista con los vecinos que conste que no se puede localizar de manera definitiva al contribuyente.
- c) Constancia de que la persona señala en su dicho fue hecha” bajo protesta de decir verdad”.
- d) En el caso de encontrarse otra empresa en el domicilio.  
Señalar la actividad preponderante.
- e) Solicitar copia del aviso de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes e identificación oficial.
- f) Así como toda la información que se pueda obtener.

Para la autoridad fiscal en la práctica,<sup>89</sup> reconoce dos supuestos en los cuales puede incurrir un contribuyente, como efecto de no encontrarse en su domicilio fiscal, al momento que acuda un ejecutor fiscal, los cuales son como contribuyente “no localizado” y “no localizable”, para entender su diferencia, se transcribe la definición por parte de la autoridad fiscal, como sigue:

“no localizable”. Se desconoce su paradero, cualquiera que sea el motivo, lo cual hace que de ninguna forma se le pueda encontrar, al estar ausente de forma total del domicilio.

---

<sup>89</sup> *Estrategias de Operación Recaudatoria 2016*, Acta Circunstanciada de Hechos, del módulo XIII, oficialía de partes-notificación- verificación y módulo XIV procedimiento administrativo de ejecución, de las *Estrategias de Operación Recaudatoria 2016*, del Servicio de Administración Tributaria, p. 6-9.

“no localizado”. Se encuentra ausente de manera temporal por periodos indeterminados del domicilio fiscal, pero se sabe con certeza dónde puede ser ubicado. Ello no implica que el mismo, no sea localizable en dicho domicilio, sino que en el momento en que fue buscado no se le encontró.

La finalidad principal, de regular estos aspectos de la actuación del contribuyente, son la de eliminar conductas irregulares por parte de estos últimos, tendientes a impedir u obstaculizar las actuaciones de la autoridad fiscal en relación con los actos de fiscalización, de verificación, del procedimiento administrativo de ejecución, o bien, de cualquier otra actuación desplegada por la autoridad.

### III.7. EL ACTA DE ILOCALIZACIÓN.

Por cuanto, hace al acta de ilocalización, esta se conoce por parte de la autoridad fiscal como “acta circunstanciada de hechos”, en la cual el verificador, notificador y ejecutor, va a describir las acciones, omisiones e irregularidades detectadas, durante el desarrollo de la diligencia, las que asentará en razones, que cumplan con las formalidades establecidas en la legislación fiscal.

En esta se va a conocer circunstancias de modo, tiempo y lugar. Para esto el verificador, notificador y ejecutor, debe de identificar los elementos que deben de señalarse en las constancias de las diligencias de notificación y verificación que se levanten, a efecto de hacer constar los hechos ocurridos y conocidos durante el desarrollo de la diligencia, y que se tenga certeza jurídica respecto al desarrollo de la diligencia.

En este punto, debo de hacer una aclaración, en cuanto a la forma en cómo se va a abordar la temática, a fin de que cumpla con la finalidad de tener un conocimiento integral, del tema que estamos abordando y

desarrollando. Por lo cual me permito fragmentar el tema del acta de localización, en dos elementos como son: la verificación y el acta circunstanciada de hechos para la diligencia de notificación-ejecución.

Por cuanto, toca a la verificación de domicilio fiscal, esta es la única actuación por parte de la autoridad, que puede calificar al domicilio fiscal como atributo del Registro Federal de Contribuyentes, de conformidad con los artículos 27 y 41-B del Código Fiscal de la Federación.

Respecto del procedimiento de verificación, en el supuesto, en el cual el domicilio y el contribuyente se encuentran localizados, el verificador-notificador, realiza la diligencia en el siguiente orden:

1. Búsqueda del domicilio, se cerciora de estar constituido en el domicilio correcto.<sup>90</sup>
2. Se presenta e identifica ante la persona que atiende en el domicilio.
3. Se solicita la presencia del contribuyente.
4. Se expone el motivo de su visita.
5. Solicita al contribuyente o representante legal se identifique.
6. En el caso de que atienda el representante legal, se solicita que acredite su personalidad.
7. Se solicita a quien atienda la diligencia, que exhiba documentación en la que consten los datos que ha proporcionado al RFC.
8. Validar los datos de identidad y ubicación del contribuyente.
9. Requisita el formato de orden de verificación.
10. Solicita a la persona que atiende la diligencia que designe testigos.

---

<sup>90</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA, Rubro:“NOTIFICACIÓN FISCAL DE CARÁCTER PERSONAL. LA RAZÓN CIRCUNSTANCIADA DE LA DILIGENCIA DEBE ARROJAR LA PLENA CONVICCIÓN DE QUE SE PRACTICÓ EN EL DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).”, Época: Novena Época, Registro: 171707, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, agosto de 2007, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2ª./J. 158/2007, Página: 563.

11. Solicita a los testigos se identifiquen.
12. Revisa la información recabada.
13. Solicita a la persona que atiende y a los testigos que firmen la orden de verificación.
14. Verificador revisa las firmas.
15. Verificador firma la orden de verificación.
16. Negativa del contribuyente. Esta opción se marca cuando el contribuyente o su representante legal en el domicilio fiscal tienen poca o nula disposición para proporcionar información.
17. Fallecido. Esta opción se marca cuando un tercero informa que el contribuyente falleció. En esta se da en dos sentidos, si haya proporcionado copia del acta de defunción y en el caso de que el acta de defunción solo haya sido exhibida, para lo cual debe de recabarse los datos de la misma.

Respecto del procedimiento de verificación, en el supuesto de que el domicilio y el contribuyente no se encuentran localizados, se presenta el verificador-notificador, seda en el siguiente orden:

En cuanto a la no localización del domicilio.

1. No existe el número exterior. Esta opción se marca si el domicilio no fue localizado debido a que, como resultado de lo observado en campo, se detecta que el número exterior indicado en la orden de verificación no existe.
2. No existe el número interior. Esta opción se marca si el domicilio no fue localizado debido a que como resultado de lo observado en campo, se detecta que el número interior no existe en el inmueble en el que se ubica el domicilio buscado.<sup>91</sup>

---

<sup>91</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA, Rubro:“NOTIFICACIÓN FISCAL PERSONAL. CARACTERÍSTICAS DE SU RAZÓN CIRCUNSTANCIADA, TRATÁNDOSE DE UN DOMICILIO CONFORMADO POR UN NÚMERO TANTO EXTERIOR COMO INTERIOR, PARA DAR PLENA CERTEZA DE CÓMO EL NOTIFICADOR SE CERCORÓ DE ESTAR EN AQUÉL.”, “En consecuencia, tratándose de un domicilio conformado por un número tanto exterior como interior, la razón circunstanciada de la notificación fiscal personal debe dar

3. No existe la calle. Esta opción se marca si el domicilio no fue localizado debido a que, como resultado de lo observado en campo, así como la consulta y búsqueda en los sistemas institucionales (mapas, idc, servicio de mapas, etc.), particulares (SEPOMEX, Guía Roji, internet, etc.) se detecta que la calle no existe.
4. Lote baldío. Esta opción se marca si el domicilio no fue localizado debido a que, como resultado de lo observado en campo, se detecta que el domicilio buscado corresponde a un lote baldío.
5. No existe la colonia o localidad. Esta opción se marca si el domicilio no fue localizado debido a que como resultado de lo observado en campo, así como de la consulta y búsqueda en los sistemas institucionales (mapas, idc, servicio de mapas, etc.), particulares (SEPOMEX, Guía Roji, internet, etc.) se detecta que la colonia o localidad no existe.
6. Más de un número oficial. Esta opción se marca si el domicilio no fue localizado debido a que, como resultado de lo observado en campo, se detectó que existe más de un número oficial en la calle que se señala en la orden de verificación.
7. No existe el número exterior, ni el número interior. Esta opción se marca si el domicilio no fue localizado debido a que como resultado de lo observado en campo, se detecta que no existen el número exterior ni el interior indicado en la orden de verificación.

En cuanto a la localización del domicilio y la no localización del contribuyente, en sus dos vertientes como no localizado y como no localizable. Primero como no localizado:

---

plena certeza de cómo el notificador se cercioró de estar en aquél, al precisar lo acontecido tanto en su exterior como en su interior, lo que no se satisface cuando sólo asienta que en ese lugar lo atendió una persona, sin precisar si fue dentro o fuera, además de omitir asentar lo acontecido en cada uno de esos lugares, esto es, si estaba franca la puerta principal de acceso al edificio o condominio en donde se enclava el inmueble; si fue atendido por alguna persona, y si por ello, se dirigió a su interior, así como de lo ocurrido en éste". Época: Décima Época, Registro: 2009838, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Publicación: Viernes 28 de agosto de 2015, 10:30 h, Materia(s): Administrativa, Tesis: I. 7°. A. J/5 (10ª.).

1. Arrendador que no habita el inmueble. Esta opción se marca cuando atiende un tercero e indica que el contribuyente es el dueño del domicilio y solo lo renta, pero no habita.
2. Asiste eventualmente al domicilio. Esta opción se marca cuando atiende un tercero e indica que el contribuyente acude esporádicamente al domicilio.
3. No abrió. Esta opción se marca cuando se efectúa por lo menos tres visitas en distintos días y horarios, y nadie atiende en el domicilio en ninguna de las visitas, pero se aprecia que se encuentra habitado; y/o un tercero fuera del domicilio asegura que el domicilio lo habita el contribuyente y además se agotaron por lo menos tres visitas al domicilio en distintos días y horarios.
4. Informante no adecuado. Esta opción se marca cuando la persona que atiende desconoce o no posee la información adecuada y contundente para poder proporcionarla y poder llevar a cabo la diligencia.
5. Negativa del tercero en el domicilio. Esta opción se marca cuando el tercero que se encuentra en el domicilio fiscal se niega a dar información alguna para poder llevar a cabo la diligencia.

Segundo, como no localizable:

1. Domicilio deshabitado. Esta opción se marca cuando se aprecia que el domicilio se encuentra en abandono y es confirmado por la(s) entrevista(s) al (los) vecino(s).
2. Empresa o negocio cerrado. Esta opción se marca cuando se llega al domicilio y el establecimiento o negocio se encuentra cerrado y se recaba información a través de la(s) entrevista(s) al (los) vecinos(s).
3. Desconocen al contribuyente. Esta opción se marca cuando un tercero informa que el contribuyente es desconocido en el domicilio.
4. Negocio o empresa cambio de propietario. Esta opción se marca cuando el informante que atiende en el domicilio señala que se transmitió la propiedad del negocio.

5. Otro contribuyente en el domicilio. Esta opción se marca cuando atiende otro contribuyente en el domicilio y conoce al contribuyente buscado pero desconoce su nuevo domicilio.
6. Empleado que ya no trabaja en la empresa. Esta opción se marca cuando un tercero que atiende en el domicilio, indica que el contribuyente ya no labora para la empresa o establecimiento.
7. Cambió de domicilio. Esta opción se marca cuando atiende un tercero, e informa que el contribuyente buscado cambio de domicilio y opcionalmente proporciona el nuevo domicilio.
8. Despacho desconoce o no responde por el contribuyente. Esta opción se marca cuando al llegar al domicilio fiscal se trata de un despacho (fiscal, administrativo o contable) y no dan razón o no responden por el contribuyente.
9. No abrió. Esta opción se marca cuando está habitado por el contribuyente y no habré la puerta o un tercero fuera del domicilio asegura que no lo habita el contribuyente.

Adicionalmente a la verificación se pueden anotar datos en cuanto a las condiciones del inmueble, antigüedad, el estatus de propiedad o posesión, quien atendió, como se identificó, permitió el acceso al inmueble, la información de la actividad económica que se observa, si cuanta con mobiliario y equipo de oficina, maquinaria, vehículos, empleados, si expide comprobantes. Los datos señalados con anterioridad se enuncian de manera enunciativa más no limitativa.

Respecto del procedimiento, en cuanto a la diligencia de notificación-ejecución, en el supuestos de: contribuyente localizado, el domicilio y el contribuyente no se encuentran localizados, la localización del domicilio y la no localización del contribuyente, en sus dos vertientes como no localizado y como no localizable. Son los mismos supuestos, que los que se aplican para la diligencia de notificación-ejecución. Así como, los datos que deban de

contener el acta circunstanciada y deben de ser llenados por los ejecutores los cuales son los siguientes:

- “1. El nombre completo del lugar en que se realiza la diligencia. Se debe de precisar la población, el municipio o delegación y el Estado o Entidad federativa en donde se realiza la diligencia.
2. La hora y los minutos en que se actúa. Asentar con letra y sin abreviaturas.
3. Día, mes y año en que se actúa. Asentar con letra y sin abreviaturas.
4. Nombre completo, firma y número de empleado del verificador, notificador y ejecutor que efectúa la diligencia.
5. Nombre y sede de la Administración Desconcentrada de Recaudación.
6. Número completo del oficio de habilitación del verificador, notificador y ejecutor designado para efectuar la diligencia.
7. Día, mes y año de expedición del oficio de habilitación. Asentar con letra y sin abreviaturas.
8. Día, mes y año de inicio de la vigencia del oficio de habilitación. Asentar con letra y sin abreviaturas.
9. Día, mes y año del vencimiento de la vigencia del oficio de habilitación. Asentar con letra y sin abreviaturas.
10. Nombre del Administrador Desconcentrado de Recaudación que firma el oficio de habilitación. Asentar el nombre completo sin abreviaturas.
11. Nombre y sede de la Administración Desconcentrada de Recaudación.
12. Narrativa de los hechos y actos sucedidos, de los cuales se tenga conocimiento o haya presenciado, a fin de dejar constancia de qué aconteció y cómo aconteció al llevar a cabo las diligencias respectivas, debiendo contener dichos documentos todas y cada una de las circunstancias de modo, tiempo y lugar de los hechos o actos que se relatan, aunado a los requisitos necesarios para que, formal y materialmente, se considere debidamente circunstanciados.

13. Asentar la hora en que se cierra el acta circunstanciada de hechos, con letra y sin abreviaturas, y en formato de 24 horas.
14. Asentar los minutos en que se cierra el acta circunstanciada de hechos, con letra y sin abreviaturas.
15. Dibujar un croquis en el espacio para describir gráficamente la localización del asentamiento. Es muy importante considerar el nombre de la calle y las referencias deben de ser asentadas conforme a lo establecido, es decir, se deben de escribir de forma correcta, respetando invariablemente la nomenclatura utilizada oficialmente por la delegación o municipio.
16. Señalar el número de foja que forman parte del acta circunstanciada de hechos.
17. Señalar el número de fojas que integran el acta circunstanciada de hechos.
18. El acta circunstanciada de hechos, deberá considerar los requisitos establecidos por las disposiciones del Derecho Federal común de aplicación supletoria de conformidad con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.
  - a) Redactarse en español y con caligrafía legible, las fechas y cantidades se escribirán con letra.
  - b) No se emplearán abreviaturas.
  - c) No se rasparán, ni tacharán las frases ni palabras equivocadas, sólo se pondrá una línea delgada que permita su lectura (testando), salvándose el error cometido con toda precisión antes de las firmas. Igualmente se salvarán las frases o palabras escritas entre renglones.
  - d) Los actos y hechos se asentarán en forma continua, sin dejar hojas o espacios en blanco; y cuando haya que agregar documentos, se hará constar cuáles son.

e) La Narrativa se expresa en primera persona, utilizando como modo indicativo de tiempo el pretérito perfecto simple o pretérito indefinido (ej. Yo solicité, verifiqué, asenté, etc.; Él indicó, señaló, aceptó, etc.)”.<sup>92</sup>

Lo anterior, sirve para homologar una circunstanciación, cuyo contenido genere mayor certeza, al delimitarse la información que deberá de observarse en los supuestos que pudieren acontecer, evitando inconsistencias en el llenado de los documentos. Es dable mencionar, que existen criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, acerca de la circunstanciación, en los actos emitidos por las Unidades Administrativas del SAT, en los cuales sino se tienen como fundados y pueden provocar la nulidad de estos actos. Los cuales se citaron con anterioridad, solo en los casos en que representan mayor importancia para nuestra investigación.

---

<sup>92</sup> *Estrategias de Operación Recaudatoria 2016*, Acta Circunstanciada de Hechos, del módulo XIII, oficialía de partes-notificación- verificación y módulo XIV procedimiento administrativo de ejecución, de las *Estrategias de Operación Recaudatoria 2016*, del Servicio de Administración Tributaria, p.10-13.

## CAPÍTULO CUARTO.

### Los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) y sus Implicaciones Prácticas.

Sumario: IV.1. En qué consisten los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI). IV.2. Obligaciones a cumplir para la emisión de comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI). IV.3. Requisitos de los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI). IV.3.1. Folios del Servicio de Administración Tributaria. IV.4 Los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), sus implicaciones prácticas para la deducción y el acreditamiento, así como el pago a través de terceros. IV.5. La e.firma (antes Firma Electrónica Avanzada). IV.6. Procedimiento para la expedición, cancelación de certificados de sello digital y de firma electrónica avanzada (actualmente e. firma), y restricción de el mecanismo que usan las personas físicas para efectos de la expedición comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI). IV.6.1. Certificado de e.firma. IV.6.2. Certificados de sello digital. IV.6.3. Cancelación de los certificados y sus implicaciones prácticas. IV.6.4. Procedimiento actual y estratégico para la cancelación de certificados.

#### IV.1. EN QUÉ CONSISTEN LOS COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (CFDI).

Desde su aparición del comprobante fiscal, hasta la actualidad, ha tenido diversas modificaciones, requisitos, formas, pero no pierden su naturaleza de documento sobresaliente, en las operaciones mercantiles, que se utiliza como medio para comprobar el intercambio de bienes y servicios.

Como primer punto debemos tener en cuenta que se entiende por un comprobante, al respecto el diccionario de la Lengua española<sup>93</sup>, reconoce que 'comprobante' se deriva de la palabra comprobar, de la cual se

---

<sup>93</sup> *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésimo Tercera Edición, Madrid, 2016, <http://dle.rae.es/?w=diccionario>, consultado el día 05 de abril de 2016.

establece: “que comprueba”, “recibo o documento que confirma un trato o gestión”.

Como segundo punto, debemos tener en cuenta que se entiende por un comprobante fiscal digital por internet (CFDI), encontramos su definición por inclusión en la legislación ordinaria, en el Código fiscal de la Federación, en su artículo 29<sup>94</sup>, el cual dispone:

“Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo”.

Al respecto cabe aclarar, que no hay una definición como tal, debido a las constantes reformas por parte del legislador y por la naturaleza de la materia fiscal, la cual está en constante transformación y dinamismo. Además de que en muchas ocasiones, un artículo del Código fiscal de la federación, guarda relación con las demás disposiciones y artículos transitorios.

Atento a lo anterior, debemos de tomar en consideración lo que señala el decreto por el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 9 de diciembre de 2013<sup>95</sup>, en el artículo 2, fracción IV, en el cual señala una alusión a que se entenderá por

---

<sup>94</sup> *Código Fiscal de la Federación 2016*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 05 de abril de 2016.

<sup>95</sup> *Ídem*.

comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), cuyo tenor es el siguiente:

“IV. Cualquier referencia a comprobantes fiscales digitales por Internet, que se señalen en el Código Fiscal de la Federación se entenderán comprendidos a cualquier comprobante fiscal emitido conforme a la legislación vigente, respecto del ejercicio correspondiente a 2013 y anteriores. Asimismo, cualquier referencia a comprobantes fiscales en leyes, reglamentos y demás disposiciones aplicables, se entenderán hechos a los comprobantes fiscales digitales por Internet.”

Las consideraciones precedentes, demuestran como el legislador, en un afán de no dejar un ordenamiento legal escindido, realizó una puntualización de lo que se entiende, por comprobantes fiscales digitales por Internet, ateniendo a los antecedentes del mismo, dejando un concepto estructural completo, además cabe mencionar que como observación relevante, la Ley del Impuesto al Valor Agregado<sup>96</sup>, para el 2004, señala en su artículo 6, que los cheques y los estados de cuenta, que se expidan, hacen las veces de comprobante.

En cuanto al concepto de documento digital, tenemos, que en términos del artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, en su cuarto párrafo, especifica que se entiende por documento digital el cual señala que:

“Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología”.

En relación con lo anterior, conviene hacer esta precisión, que señala el Diccionario Jurídico Mexicano precisa que documento (latín: documentum: de docere, enseñar, hacer conocer) en su acepción más amplia es todo medio de prueba dirigido a certificar la existencia de un hecho, y en *estricto*

---

<sup>96</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, para el año 2004, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 05 de abril de 2016.

*sensu*, se refiere a la prueba escrita, es decir, al escrito, escritura, instrumento con que se prueba, confirma, demuestra o justifica una cosa o al menos que se aduce con tal propósito.<sup>97</sup>

En congruencia con lo anterior cabe hacer una descripción más detallada, para tal efecto cabe hacer mención lo que menciona el autor Juan Manuel Jiménez Illescas, “Es decir, por medio del documento se reproduce materialmente una manifestación del pensamiento y más aún, en el ámbito jurídico es un instrumento para exteriorizar la manifestación de la voluntad, Sin embargo, derivado del uso de las nuevas tecnologías, la posibilidad de utilizar la grafía o escritura de forma independiente del elemento corpóreo del documento (papel) reemplazando dicho elemento mediante medios electrónicos representa una nueva forma de utilizar el lenguaje mediante el envío y recepción exclusiva de datos e información generada a través de dichos medios electrónicos”<sup>98</sup>.

#### IV.2. OBLIGACIONES A CUMPLIR PARA LA EMISIÓN DE COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (CFDI).

Hay otro elemento que debemos tomar en consideración cuando se realiza un análisis estructural del uso de los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), es el de las obligaciones que deben de cumplir los contribuyentes para la utilización de los mismos, los cuales los encontramos por inclusión en la legislación ordinaria, en el Código fiscal de la Federación, en su artículo 29<sup>99</sup>, el cual señala:

---

<sup>97</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Tomo III, México, 1983, p. 342.

<sup>98</sup> Jiménez Illescas Juan Manuel, *El Juicio en línea Procedimiento Contencioso Administrativo Federal*, Editorial Dofiscal Editores, S.A. de C.V., México, agosto 2009, p.26.

<sup>99</sup> Código Fiscal de la Federación 2016, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 07 de abril de 2016.

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

- I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.
- II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales por Internet que expidan las personas físicas y morales, el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada.

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

- III. Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.
- IV. Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a:
  - a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.
  - b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.
  - c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

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

En relación con la fracción IV, del artículo 29, del Código antes mencionado, cabe hacer la puntualización, se puede expedir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), a través del Servicio de Generación de Factura Electrónica (CFDI) ofrecido por el SAT y los proveedores de

certificación con autorización vigente, lo cual se establece en la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016<sup>100</sup>, número. 2.7.1.6. y 2.7.2.2.

En esta línea para complementar, cabe señalar que el artículo 39 del reglamento del Código Fiscal de la Federación, para los efectos del artículo 29, segundo párrafo, fracción IV del Código, los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales digitales por Internet, deben de hacerlos llegar a sus destinatarios a más tardar dentro de las veinticuatro horas siguientes a que haya tenido lugar la operación, acto o actividad de la que derivó la obligación de expedirlo.

Además, debemos de apoyarnos en lo que establece la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016<sup>101</sup>, número 2.7.1.7., en cuanto a los Requisitos de las representaciones impresas de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), que son reglas que operan para lo cual establece el artículo 29, segundo párrafo, fracción V, del Código Fiscal de la Federación señala que las representaciones impresas del CFDI, deberán cumplir con los requisitos señalados en el artículo 29-A del CFF y contener lo siguiente:

- I. Código de barras generado.
- II. Número de serie del CSD del emisor y del SAT.
- III. La leyenda: "Este documento es una representación impresa de un CFDI"
- IV. Fecha y hora de emisión y de certificación del CFDI en adición a lo señalado en el artículo 29-A, fracción III del CFF.
- V. Cadena original del complemento de certificación digital del SAT.
- VI. Tratándose de las representaciones impresas del CFDI que amparen retenciones e información de pagos emitidos conforme a lo dispuesto en la regla 2.7.5.4".

---

<sup>100</sup> Resolución Miscelánea fiscal para 2016 y sus Anexo 19, [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015), consultada el día 8 de abril de 2016.

<sup>101</sup> *Ídem*.

En relación a lo anterior, cabe señalar que debemos de tomar en consideración lo que establece la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016<sup>102</sup>, número 2.7.1.1, en cuanto almacenamiento de CFDI, menciona que los contribuyentes que expidan y reciban CFDI, deberán almacenarlos en medios magnéticos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en su formato electrónico XML.

Además, debemos de apoyarnos en lo que establece la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016<sup>103</sup>, número 2.7.1.2., en cuanto generación de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), que son reglas que operan para el primer y segundo párrafo, del artículo 29 del Código fiscal de la Federación, es para efecto que los CFDI que generen los contribuyentes y para que posteriormente envíen a un proveedor de certificación de CFDI, para su validación, asignación del folio e incorporación del sello digital del SAT otorgado. “Los contribuyentes podrán comprobar la autenticidad de los comprobantes fiscales digitales por Internet que reciban consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria”.

En relación al tema antes mencionado, debemos de tomar en consideración lo que establece la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016<sup>104</sup>, número 2.7.1.21. en cuanto a la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), a través del Servicio de Generación de Factura Electrónica (CFDI) ofrecido por el SAT. Así, también los contribuyentes que utilicen "Mis cuentas", podrán expedir CFDI a través de dicha aplicación, utilizando su Contraseña. A dichos comprobantes se les incorporará el sello digital del SAT, el cual hará las veces del sello del contribuyente emisor y serán válidos para deducir y acreditar fiscalmente.

---

<sup>102</sup> *Ídem.*

<sup>103</sup> *Ídem.*

<sup>104</sup> *Ídem.*

#### IV.3. REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (CFDI).

En esa tesitura, otro elemento que debemos tomar en consideración cuando se realiza un análisis estructural del uso de los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), es el de los requisitos que deben de cumplir los contribuyentes para la utilización de los mismos, los cuales los encontramos por inclusión en la legislación ordinaria, en el Código fiscal de la Federación, en su artículo 29 A<sup>105</sup>, párrafo segundo, el cual señala:

“Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

- I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.
- III. El lugar y fecha de expedición.
- IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen”.

En relación con la fracción V, del artículo 29, del Código antes mencionado, cabe hacer la puntualización, acerca definición de unidad de medida a utilizar en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), para lo cual debemos de tomar en consideración lo que establece la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016<sup>106</sup>, número 2.7.1.28, señala en la parte que nos interesa: “Para los efectos del artículo 29-A, fracción V, primer

---

<sup>105</sup> Código Fiscal de la Federación 2016, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 07 de abril de 2016.

<sup>106</sup> *Resolución Miscelánea fiscal para 2016 y sus Anexo 19*, [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015), consultada el día 8 de abril de 2016.

párrafo del CFF, los contribuyentes podrán señalar en los CFDI que emitan, la unidad de medida que utilicen conforme a los usos mercantiles. El valor unitario consignado en número y el importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

- a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición.
- b) Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria.
- c) Tratándose de mercancías de importación:

El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.

Cabe hacer mención, que las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente”.

#### IV.3.1. FOLIOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

En cuanto al tema de los folios, que emite el Servicio de Administración Tributaria, tenemos que tener presente, en cuanto al aspecto normativo, en el Código fiscal de la Federación<sup>107</sup>, en su artículo 29, párrafo segundo, establece las obligaciones que deben de cumplir los contribuyentes para la utilización de los comprobantes Fiscales digitales por internet (CFDI), los cuales los encontramos por inclusión en la legislación ordinaria, el cual

---

<sup>107</sup> Código Fiscal de la Federación 2016, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 07 de abril de 2016.

señala que: debe de Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código<sup>108</sup>.

Otros requisito, que debe de cumplir cualquier persona al emitir un comprobante fiscal digital, es el de tener asignado un el folio. El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción.

Como segundo requisito, para el procedimiento por el cual se obtiene los folios por parte del servicio de Administración Tributaria, los cuales son un elemento importante, como requisito de validez, que deben de cumplir los contribuyentes para la utilización de los comprobantes Fiscales digitales por internet.

Para tramitar folios, se deberá de ingresar en la página web del Servicio de Administración Tributaria, en la sección, Sistema Integral de Comprobantes Fiscales (SICOFI), además en el misma sección brinda los servicios para el esquema de solicitud de folios, envió de reportes mensuales de comprobantes Fiscales digitales por internet (CFDI) y el servicio para verificar el folio, serie, número de aprobación y año del comprobante Fiscal digital por internet (CFDI).

Como primera condición para tramitar folios, cuando se ingresa en la página web del Servicio de Administración Tributaria, en la sección, Sistema Integral de Comprobantes Fiscales (SICOFI), para poder acceder es necesario contar con clave privada, certificado y contraseña de e.firma vigente.

---

<sup>108</sup> La anterior es una inclusión hecha por parte de su servidor, la cual es necesaria, para no transcribir íntegramente la legislación aplicable, la cual señala que: en la parte que no interesa del artículo 29-A. señala que: “Los comprobantes Fiscales Digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberá de contener los siguientes requisitos: en la fracción II. El número de folio y sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expida”.

Una vez dentro del portal, se debe de seleccionar la opción “solicitud de folios” con el cual podrá generar un archivo con el rango de folios que se necesita sean validados por el Servicio de Administración Tributaria.

Para realizar el firmado de la solicitud de folios, hay que verificar que el Registro Federal de Contribuyentes, que muestra en el sistema es el correcto y hay que suministrar la siguiente información:

- Hay que capturar la contraseña de la clave privada.
- Hay que señalar la ruta o localización de su llave privada (\*.Key) asociada al certificado Fiel.
- Hay que Señalar la ruta o localización del certificado Fiel (Firma Electrónica Avanzada).
- Se debe de Seleccionar la serie y el rango de folios que se necesita.
- Se debe de dar clic en el botón “Generar archivo”.
- Se debe de enviar el archivo generado mediante la opción “Envío de archivos”.

Como punto final, al terminar este proceso se puede contar con uno o varios rangos de folios asignados por el Servicio de Administración Tributaria.

Envío de reportes mensuales de comprobantes Fiscales digitales por internet (CFDI). Al respecto, cuando se utilizan los comprobantes Fiscales digitales por internet (CFDI), la obligación que se deriva de tal hecho, es que debe enviar el informe mensual, al Servicio de Administración Tributaria, de los folios y series utilizados en los comprobantes Fiscales digitales por internet (CFDI), por parte de los contribuyentes que los expidieron. Así como los folios de las facturas canceladas.

El reporte mensual sirve como un instrumento de comprobación de los ingresos del contribuyente que se declara en los pagos provisionales y definitivos de IVA e ISR.

Por último la persona que reciba, algún comprobante fiscal digital por internet (CFDI), debe de verificar mediante el servicio, que proporciona la autoridad fiscal en su portal oficial, mediante la herramienta que para el

efecto habilito esta. Este servicio tiene el efecto de corroborar el folio, serie, número de aprobación y año del comprobante fiscal digital por internet (CFDI).

Mediante este servicio, se da certidumbre a la persona, a la cual le emitan a su favor algún comprobante fiscal digital. Este servicio lo encuentra por inclusión en la legislación ordinaria, en el Código fiscal de la Federación, en su artículo 29<sup>109</sup>, párrafo segundo.<sup>110</sup>

#### IV.4. LOS COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (CFDI), SUS IMPLICACIONES PRÁCTICAS, PARA LA DEDUCCIÓN Y ACREDITAMIENTO, ASÍ COMO EL PAGO A TRAVÉS DE TERCEROS.

Siguiendo con la estructura desarrollada, debemos de configurar el tema de los Comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), en su vertiente como deducción y acreditamiento, que son dos figuras que desenvuelven diferentes matices, que son ineludibles para entender, el trabajo en cuestión.

Tampoco es mi cometido realizar una compilación de leyes, solo lo voy a sintetizar, a modo de que se ha entendible y no carezca de sentido, ni definición. Por tal motivo voy a empezar con las implicaciones prácticas del tributo, después con el concepto de impuesto y después continuare con la observación del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al valor Agregado.

El impuesto sobre la renta. En relación a las disposiciones que establece la Ley del impuesto sobre la renta<sup>111</sup> (en adelante ISR), la cual

---

<sup>109</sup> Código Fiscal de la Federación 2016, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 07 de abril de 2016.

<sup>110</sup> Para el efecto, la persona interesada podrá ingresa en la página del Servicio de Administración Tributaria, en la liga siguiente:

<https://tramitesdigitales.sat.gob.mx/Sicofi.ValidacionCFD/>

<sup>111</sup> *Ley del Impuesto Sobre la Renta 2016*, Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>, consultada el día 15 de abril de 2016.

establece en cuanto al elemento sujeto: en el artículo 1° de la ley en cuestión, menciona “las personas físicas y las morales”, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

En este orden de ideas es conveniente señalar que la fecha de obtención de los ingresos, por exclusión a lo que prevén otros artículos, lo cual se precisa en el artículo 17 de la ley ISR, el cual se trata en los siguientes supuestos:

**Enajenación de bienes o prestación de servicios**, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

- a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.
  - b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.
  - c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.
- II. **Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes**, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.
- III. **Obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero**, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.

En el caso de **enajenaciones** a plazo, en los términos del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes considerarán como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado.<sup>112</sup>

---

<sup>112</sup> El artículo 15 del Código fiscal de la Federación señala que: Para efectos fiscales, arrendamiento financiero es el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última liquidar, en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada o determinable que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás

- IV. **Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente**, en el mes en el que se consume el plazo de prescripción o en el mes en el que se cumpla el plazo a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XV del artículo 27 de esta Ley.

Deducciones autorizadas. En este sentido cabe aclarar que se entiende por deducciones, en esa tesitura, es procedente examinar una definición, para el efecto la tenemos en el Diccionario de Derecho fiscal, el cual define a la deducción en base en dos de sus vertientes, de la siguiente forma:

“Deducción. Efecto para partida que la ley fiscal permite que se resten del ingreso acumulable para que se integre la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto.

Deducción inmediata. Disminución que se efectúa de los ingresos al valor presente de los bienes de activo fijo, gastos y cargos diferidos y las erogaciones en periodos pre operativos.<sup>113</sup>

Consecuentemente, las deducciones son conceptos que la persona moral podrá disminuir de los ingresos, y así determinar la base del impuesto, en el artículo 25, de la ley del impuesto sobre la renta señala que:

Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

- I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- II. El costo de lo vendido.
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- IV. Las inversiones.
- V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.
- VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

---

accesorios y a adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la Ley de la materia.

En las operaciones de arrendamiento financiero, el contrato respectivo deberá celebrarse por escrito y consignar expresamente el valor del bien objeto de la operación y la tasa de interés pactada o la mecánica para determinarla.

<sup>113</sup> Carrasco Iriarte, op.cit., p. 180-182.

- VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados.<sup>114</sup>
- VIII. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley.
- IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley.
- X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

Este criterio se encuentra reflejado en la tesis aislada cuyo rubro y texto son: “A los conceptos revestidos de un carácter eminentemente técnico que, por regla general, operan sobre la contribución causada, disminuyéndola a fin de determinar la cantidad líquida que debe cubrirse, se les suele denominar "créditos", y a la acción de disminuirlos del concepto aludido se le conoce como "acreditamiento", el cual genera un efecto económico equivalente al de una compensación. Usualmente, los conceptos reconocidos como acreditables se dirigen a evitar algunas contradicciones en el sistema tributario -como acontece con el crédito reconocido por el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, el cual, de no ser acreditable, bajo un principio de renta universal, daría lugar al fenómeno de doble tributación al reconocerse el ingreso en el país de residencia”.<sup>115</sup>

En este contexto, si se tributa en el impuesto sobre la renta, el contribuyente puede optar por los sistemas de acreditamiento, compensación y en su caso, devolución. En esta idea se aminora la carga tributaria para

---

<sup>114</sup> En cuanto, a esta fracción, el Artículo 8 de la LISR, menciona en esencia que: “Para los efectos de esta Ley, se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase”.

<sup>115</sup> SCJN – JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: ““RENTA. FUNCIÓN DE LOS ACREDITAMIENTOS EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO”, Época: Novena Época, Registro: 167189, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIX, Mayo de 2009, Materia(s):, Tesis: 1a. LXXI/2009, Página: 94.

quienes se encuentren dentro de la formalidad, a diferencia de aquellos que pretendan evadir su obligación tributaria.

Requisitos de las deducciones. En esta línea para complementar, el artículo 27 de la ley del ISR, los supuestos en que las deducciones considerase, lo que señala el artículo mencionado y lo que se establezca en otros artículo de la ley en comento, los que en esencia y en la parte que nos importa, son los siguientes:

- I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria
- II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.
- III. Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante conforme lo estable esta ley.
- V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.
- VIII. Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren los artículos 72, 73 y 74 de esta Ley, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 17 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate,
- XIV. Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación.
- XV. Que en el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.
- XIX. Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio les correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a que se refieren los preceptos que lo regulan.
- XX. Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra.

Para efectos del ISR, los dividendos o utilidades se agregarán al Impuesto Sobre la Renta. Los cuales estarán exentos si se derivan de la cuenta de utilidad fiscal neta.

En el supuesto de que los contribuyentes distribuyan dividendos o utilidades y como consecuencia paguen ISR, por lo cual existe la posibilidad de acreditar ese impuesto, en términos de lo siguiente:

El acreditamiento que se menciona solamente podrá efectuarse contra el ISR del ejercicio que resulta a cargo de la persona moral, en el lapso del ejercicio en que se realice el pago del ISR correspondiente al dividendo.

La cantidad del impuesto que no sea posible acreditar conforme a lo anterior, se podrá acreditar en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los antes mencionados.

Personas Morales con fines no lucrativos. Las personas morales con fines no lucrativos, que se encuentran contempladas en el Título III de la LISR, no son sujetos del impuesto en comento, las personas (tanto físicas, como morales) las cuales sean socios o integrantes de dichas personas morales con fines no lucrativos, si causan el impuesto, por lo que se conoce en la práctica como remanente distribuible, el cual se compone por las cantidades que estas personas morales apliquen efectivamente a los socios o integrantes.

De lo anterior se desprende, que este régimen genera un fenómeno de transparencia fiscal. En otro orden de ideas, en este grupo se encuentran diferentes tipos de personas morales, entre los que encontramos a las sociedades o asociaciones sin fines de lucro (entre las que encontramos comúnmente a las escuelas, sindicatos, instituciones para la asistencia privada, entre otras, etc.), como segundo elemento encontramos a las sociedades que se encuentran contempladas, por la Ley de Sociedades de

Inversión (salvo las sociedades de inversión de capitales) y por último, pero no menos importante las personas morales que establece el artículo 102 de la LISR, las cuales solo tienen la obligación de retener y enterar impuestos (la federación, los estados, municipios, partidos políticos y organismos descentralizados que no realicen actividades empresariales).

Donativos deducibles para efectos del ISR. Las donatarias autorizadas, para poder recibir donativos deducibles para efectos del ISR, encontramos que en el artículo 79 de la LISR, en las fracciones transcritas encontramos, a las personas morales que se encuentran estructuradas para ese efecto, pero además deben de cumplir con lo que establece el artículo 82 de la LISR, el cual menciona que, deberán cumplir con los requisitos legales, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la ley en comento.

De acuerdo con la ley en comento, las personas físicas se clasifican principalmente en: persona física prestadora de servicios subordinados, la que realiza actividad empresarial, el del régimen de incorporación fiscal, los ingresos por arrendamiento y en general que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles y los prestadores de servicios profesionales; las anteriores personas pagaran el ISR, por los ingresos, utilidades o rendimientos que generen o perciban.

Como punto primordial y en esencia, se tratará al sujeto pasivo por adeudo propio, al prestador de servicios profesionales, al prestatario que puede ser persona moral o física, el cual, le podrá determinar la retención del ISR, mediante una tarifa con forme al artículo 96 y 152 de la ley ISR.

En cuanto a los ingresos por salario y en general por la prestación de un servicio personal subordinado. Encontramos, en la multicitada citada Ley del Impuesto sobre la Renta, en sus artículos 109, 110, 111, 112, 114, 116, 117 y 118, comprendidos dentro del capítulo I del Título IV, denominado "De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio

personal subordinado", prevé que debe pagarse ese tributo particularmente por los ingresos, obtenidos por salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

Es decir, la referida ley grava, entre otros ingresos, los obtenidos por los trabajadores a consecuencia de su trabajo. Asimismo, la ley de que se trata establece, entre otros aspectos, cuales son los conceptos asimilables a los ingresos derivados de una relación de trabajo, la forma de calcularlos y de determinar el impuesto anual, así como las demás obligaciones de los contribuyentes que reciban ingresos por salarios y demás prestaciones derivadas de una relación laboral.

Quienes hagan las retenciones a que se refiere este artículo, deberán deducir de la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que, en su caso, hubieran retenido en el mes de calendario de que se trate, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

En otra vertiente, por retenedor debe de entenderse en conclusión, aquella persona que auxilia a la hacienda pública, el retenedor tiene la obligación de retener el impuesto causado por un tercero que realice el hecho imponible y enterarlo al erario público; entendiéndose, que el retenedor es aquella persona, que a pesar de que no realiza el hecho imponible tiene el imperativo legal de cumplir con las obligaciones derivadas de su realización.

Régimen de incorporación fiscal. Para el efecto del régimen de incorporación fiscal, en cuanto a las obligaciones, que deben de cumplir estos contribuyentes, se encuentran establecidas en la LISR, en su artículo

112, fracciones IV, VII, VIII, por lo cual, me permito transcribir en la parte que nos interesa, lo siguiente:

“IV. Entregar a sus clientes comprobantes fiscales. Para estos efectos los contribuyentes podrán expedir dichos comprobantes utilizando la herramienta electrónica de servicio de generación gratuita de factura electrónica que se encuentra en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria”.

En cuanto al pago de erogaciones por cuenta de terceros. Encontramos que esa figura se encuentra relacionada con la emisión de comprobantes fiscales, en cuanto al efecto que se le da, de acuerdo con los artículos 29 del CFF, así como 18, fracción VIII y 90, sexto párrafo de la Ley del ISR y 41 de su Reglamento, los contribuyentes que paguen por cuenta de terceros las contraprestaciones por los bienes o servicios proporcionados a dichos terceros y posteriormente recuperen las erogaciones realizadas.

Dicho procedimiento se encuentra complementado, en la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016<sup>116</sup>, numero 2.7.1.13., para lo cual me permito transcribir en la parte que nos interesa:

- “II. Los terceros, en su caso, tendrán derecho al acreditamiento del IVA en los términos de la Ley de dicho impuesto y su Reglamento.
- III. El contribuyente que realice el pago por cuenta del tercero, no podrá acreditar cantidad alguna del IVA que los proveedores de bienes y prestadores de servicios trasladen...”.

El Impuesto al Valor Agregado. La finalidad de este impuesto, es que la persona que produce e importa bienes o servicios, con el carácter de contribuyente sujeto de todas las obligaciones fiscales, establece la carga del gravamen, la cobra a la persona que adquiere los productos con la finalidad de consumirlos y entera al fisco el impuesto recaudado.

Podríamos decir que el IVA, es el impuesto que grava la diferencia entre el precio de adquisición de un bien o servicio (no productos finales, en principio) y su precio de venta, diferencia, que deriva del valor que se agrega al bien o servicio vendidos, contándose con la facultad de deducir el tributo

---

<sup>116</sup> *Resolución Miscelánea fiscal para 2016 y sus Anexo 19*, [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015), consultada el día 8 de abril de 2016.

cubierto en cada transacción intermedia, en forma tal que, en última instancia, el contribuyente lo es el último y real consumidor total<sup>117</sup>

En el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado<sup>118</sup>, menciona los sujetos que están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en la ley antes mencionada, en la parte que nos interesa, la cual señala lo siguiente: “las personas físicas y las morales”.

Actos o actividades, objeto del impuesto al valor agregado. Como segundo elemento tenemos el objeto, en cuanto a su operación y estructura funcional del IVA, sobresale un componente de los impuestos, el efecto me permito transcribir, lo siguiente: “en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenen bienes.
- II.- Presten servicios independientes.
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV.- Importen bienes o servicios.”<sup>119</sup>

Tasas del Gravamen. De conformidad con lo anteriormente expuesto, veamos que los tipos de tasas que existen y se enarbolan concretamente al contribuyente, que se ve situado en una situación jurídica o de hecho.

A continuación se señalan las tasas existentes en la ley del IVA:

Tasa del 0% (LIVA artículos 2-A y 29). En este punto, cabe aclarar que la aplicación de esta tasa tiene una doble finalidad, por una parte libera al consumidor de la carga fiscal, en aquellos consumos que se consideran son indispensables para la supervivencia y asegurar su funcionamiento; y por la otra parte favorecer a los proveedores de bienes y servicios objeto de este

---

<sup>117</sup> De La Cueva Arturo, *Derecho Fiscal*, Cuarta edición, Editorial Porrúa S.A de C.V. México, 2011, pp. 134, 135.

<sup>118</sup> Ley del impuesto al Valor Agregado 2016, Cámara de diputados, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>, Consultado el día 13 de abril de 2016.

<sup>119</sup> *Ídem*.

tratamiento, al conceder la devolución del IVA que se les hubiera trasladado por no causar el impuesto en sus actividades.

Tasa General del 16% en el interior de la República Mexicana (LIVA artículo 1, segundo párrafo). Esta tasa se aplica al sector más amplio de las actividades mencionadas y también se aplica a todos los actos o actividades gravados que no sean objeto de la tasa del 0%.

IVA acreditable. De lo anterior derivará el sentido que tiene la palabra acreditamiento, entendiéndose por esta, lo que señala el *Diccionario de Derecho fiscal*, la cual define como: “acreditamiento de impuestos. Disminuir al impuesto que se debe de pagar, el impuesto trasladado, mediante formula y procedimiento correspondiente”.<sup>120</sup>

Una vez hecha la anterior precisión, considero que también es necesario, conocer el concepto de acreditamiento, desde un ámbito normativo, el cual se encuentra contenida en el la Ley del IVA<sup>121</sup>, en su artículo 4, el cual dispone: “El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso. Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable, el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto, que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate”.

Por los razonamientos anteriormente expuestos, es que podemos apreciar, que el acreditamiento, es un proceso que se compone en esencia, de tres pasos como mencionan varios autores, como son:

1. Determinar el impuesto acreditable.
2. Determinar el impuesto a cargo (el cual resulta de la aplicación del valor total de los actos o actividades efectuados, la tasa que le corresponda).

---

<sup>120</sup> Carrasco Iriarte, op.cit., p. 7.

<sup>121</sup> *Ley del impuesto al Valor Agregado 2016*, Cámara de diputados, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>, Consultado el día 15 de abril de 2016.

3. Como tercer punto, restar del impuesto acreditable, del impuesto a cargo, la diferencia que resulte, da como consecuencia un IVA a pagar o un IVA favor.

Comprobación de las Operaciones. Por lo anteriormente expuesto al hacer referencia a la separación contable de los actos y el IVA, cuando se hace tal división, se inicia desde que se expiden los comprobantes de las operaciones, de ahí se desprende la importancia que los mismos se elaboren en forma adecuada, con los requisitos que establece la ley.

Sentado lo anterior, debe de recordarse que para la procedencia del acreditamiento, es necesario como presupuesto, que los comprobantes de las operaciones son parte de la contabilidad, así lo menciona el Código Fiscal de la Federación.

Además es un elemento básico para desunir, la separación de operaciones que obliga la ley. Es el elemento fundamental para tener derecho al acreditamiento del IVA y a la deducción del ISR por el IVA no acreditable. Así como, el aspecto de la comprobación de los gastos, inversiones, compras y en su caso, las importaciones que se efectúen.

Un aspecto fundamental de la comprobación, es que la misma se desarrolle de forma correcta, por la cual, se comprueba que se le traslada IVA y en el caso que se hubiere pagado en las importaciones, lo anterior tiene como objeto esencial el poder realizar su implementación con la finalidad siguiente:

- Deducción para efectos del IVA no acreditable.
- Acreditamiento contra el IVA trasladado en sus operaciones gravadas.
- Impedir que el IVA, se considere no acreditable o no deducible por la falta de requisitos de validez de los comprobantes fiscales (artículo 29 del Código fiscal de la Federación).

#### IV.5. LA E.FIRMA (ANTES FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA).

Por otra parte conviene mencionar que todos los preceptos normativos, antes mencionados se complementan, es en esta parte, por lo cual, resulta conveniente abordar directamente el tema el de la e. firma (antes firma electrónica avanzada).

Con el afán de despejar dudas, cabe señalar, que en el Código fiscal de la Federación, no existe una definición como tal, de lo que es la e.firma, pero en la página oficial del Servicio de Administración Tributaria (SAT)<sup>122</sup>, señala que se entiende por e. firma, “el archivo digital que te identifica al realizar trámites por internet en el SAT e incluso en otras dependencias del Gobierno de la República”.

De lo expuesto y para determinar la vigencia de los certificados, encontramos, que en el Código Fiscal de la Federación<sup>123</sup>, en su artículo 17-D, menciona que: “tendrán una vigencia de cuatro años” y además señala que los mismos, “sirven para la presentación de documentos digitales”. A través, de estos se confirma el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada.

Como obtener la e. firma (antes firma electrónica). Con relación al procedimiento para obtener la e. firma, se hace alusión, en la página oficial del Servicio de Administración Tributaria (SAT)<sup>124</sup>, donde se describe en forma práctica, como se debe de solicitar en cualquier oficina del SAT.

E.firma portable. Este es un elemento práctico, que va en avanzada, por ser esta una aplicación para celular, lo anterior, es cada vez más

---

<sup>122</sup> *Página Oficial del Servicio de Administración Tributaria*, [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx), consultado el día 7 de abril de 2016.

<sup>123</sup> *Código Fiscal de la Federación 2016*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 07 de abril de 2016.

<sup>124</sup> *Página Oficial del Servicio de Administración Tributaria*, [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx), consultado el día 7 de abril de 2016.

cotidiano, con la aparición de nuevas tecnologías, la cual, “permite autenticarse, en las aplicaciones del portal de trámites y servicios del SAT, que utilicen este mecanismo, así como autorizar trámites con la contraseña y clave dinámica, desde cualquier parte del mundo”.<sup>125</sup>

También, debemos de tomar en consideración lo que establece la regla 2.2.2, de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016<sup>126</sup>, en cuanto al valor probatorio de la e. firma portable, “la cual sustituye a la firma autógrafa y produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, teniendo igual valor probatorio y la cual puede ser revocable en cualquier momento.

#### IV.6. PROCEDIMIENTO PARA LA EXPEDICIÓN, CANCELACIÓN DE CERTIFICADOS DE SELLO DIGITAL Y DE FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA (ACTUALMENTE E.FIRMA), Y RESTRICCIÓN DEL MECANISMO QUE USAN LAS PERSONAS FÍSICAS PARA EFECTOS DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (CFDI).

Ante el desarrollo, que han tenido los medios electrónicos y su implementación por parte de las autoridades fiscales, además, de su aplicación por parte de los contribuyentes, en los tramites de emisión de comprobantes y de firma electrónica. Como consecuencia, trae aparejada nuevos beneficios, pero igual nuevas restricciones por parte de la autoridad fiscal, la cual tiene medios para, privar, limitar y restringir de esos beneficios, en cuanto a las mismas, se tiene que tener énfasis, en la figura de la certificación, la cual tiene sus implicaciones prácticas, para lo cual me permito exponer en el siguiente orden.

---

<sup>125</sup> Ídem.

<sup>126</sup> *Resolución Miscelánea fiscal para 2016 y sus Anexo 19*, [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015), consultada el día 8 de abril de 2016.

Certificación. Como primer aspecto debemos de abordar y estructurar, para una mayor comprensión, que debemos de tener presente, que se entiende por certificación, la palabra en cuestión, en el diccionario de la Lengua Española<sup>127</sup>, define “Certificación”, como: la acción y efecto de certificar, documento en el que se asegura la verdad de un hecho. Y “certificar”, del latín “*certificare*”, como: “asegurar, afirmar, dar por cierto algo, dicho de una autoridad competente; hacer constar por escrito una realidad de hecho”.

En consecuencia, desde un punto de vista normativo, lo encontramos por inclusión, en el Código fiscal de la federación, porque cabe hacer la aclaración, que no se tiene una definición como tal, en La Ley del Servicio de administración tributaria, ni en su reglamento, solo se señalan facultades para realizar su cancelación.

Para una mejor comprensión de este tema, resulta conveniente hacer las siguientes precisiones, en cuanto al aspecto normativo, encontramos en el Código Fiscal de la Federación<sup>128</sup>, en su artículo 17-D, en su párrafo segundo señala que: “la certificación por parte del servicio de Administración Tributaria o de un prestador de servicios de certificación autorizado, el cual servirá para confirmar el vínculo entre el firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 de este Código, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el banco de México cuando se trate de personas físicas”.

Cabe hacer mención, que para ser considerados válidos los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria, deberán

---

<sup>127</sup> *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésimo Tercera Edición, Madrid, 2016, <http://dle.rae.es/?w=diccionario>, consultado el día 07 de abril de 2016.

<sup>128</sup> *Código Fiscal de la Federación 2016*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 07 de abril de 2016.

contener datos que menciona el artículo 17-G, del Código Fiscal de la Federación<sup>129</sup>, los cuales son los siguientes:

- I.- La mención que se expiden como tales.
- II.- El código de identificación único del certificado.
- III.- La mención de que fue emitido por el Servicio de administración Tributaria y una dirección electrónica.
- IV.- Nombre del titular del certificado y su clave del registro federal de contribuyentes.
- V.- Periodo de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación.
- VI.- La mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado.
- VII.- La clave pública del titular del certificado”.

Continuando en este orden de ideas, es conveniente tomar en cuenta, lo que establece, la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016, en su número 2.2.3.<sup>130</sup>, en cuanto a la Información adicional que deben contener los certificados, como es el código de identificación único, el cual, debe contener los datos del emisor y su número de serie.

En cuanto a la vigencia de los certificados encontramos en el Código Fiscal de la Federación<sup>131</sup>, en su artículo 17-D, en su párrafo decimo, señala el periodo de vigencia máxima, es de cuatro años, contados a partir de la fecha en que se hayan expedido, por parte del servicio de Administración Tributaria o de un prestador de servicios de certificación autorizado, así como la validez de los certificados de firma electrónica, que emita la secretaría de la Función Pública, para efectos fiscales.

En cuanto, a la integridad y autoría de un documento digital con firma electrónica avanzada o sello digital será verificable mediante el método de remisión al documento original con clave pública del autor, lo anterior lo

---

<sup>129</sup> Ídem.

<sup>130</sup> *Resolución Miscelánea fiscal para 2016 y sus Anexo 19*, [ishttp://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015), consultada el día 8 de abril de 2016.

<sup>131</sup> *Código Fiscal de la Federación 2016*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 07 de abril de 2016.

encontramos establecido, en el Código Fiscal de la Federación<sup>132</sup>, en su artículo 17-I.

En cuanto, a las obligaciones del titular de un certificado, el cual es emitido por el Servicio de Administración Tributaria, encontramos en el Código Fiscal de la Federación<sup>133</sup>, en su artículo 17-J, los supuestos en que queda exigida su actuación, las cuales serán las siguientes:

- I. Actuar con diligencia y establecer los medios razonables para evitar la utilización no autorizada de los datos de creación de la firma.
- II. Cuando se emplee el certificado en relación con una firma electrónica avanzada, actuar con diligencia razonable para cerciorarse de que todas las declaraciones que haya hecho en relación con el certificado, con su vigencia, o que hayan sido consignados en el mismo, son exactas.
- III. Solicitar la revocación del certificado ante cualquier circunstancia que pueda poner en riesgo la privacidad de sus datos de creación de firma”.

En este punto, debo de hacer una aclaración, en cuanto, a que voy a realizar una reestructuración, en cuanto, a cómo se va a abordar la temática, a fin de que cumpla con la finalidad de tener un conocimiento integral, del tema que estamos abordando y desarrollando. Por tal razón, me permito fragmentar el tema de los certificados de firma electrónica avanzada (actualmente e. firma) y certificados de sello digital, y restricción de el mecanismo que usan las personas físicas para efectos de la expedición CFDI.

En tales términos, cuando se aborde el tema de cancelación de certificados, se entenderá comprendido la cancelación de certificados, tanto de firma electrónica avanzada (actualmente e. firma) y de certificados de sello digital para la emisión de comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI).

---

<sup>132</sup> *Ídem.*

<sup>133</sup> *Ídem.*

#### IV.6.1. CERTIFICADO DE E.FIRMA.

De lo expuesto y en relación con el alcance de la función de los certificados, encontramos en el Código Fiscal de la Federación<sup>134</sup>, en su artículo 17-D, hace alusión a la presentación de documentos digitales con la firma electrónica avanzada (actualmente e. firma) y la certificación por parte del servicio de Administración Tributaria o de un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente.

En esas condiciones, cabe mencionar que un certificado confirma el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada (actualmente E. firma).

En concordancia, al procedimiento para obtener el certificado de Firma Electrónica (actualmente e. firma), se hace alusión a la página oficial del Servicio de Administración Tributaria (SAT)<sup>135</sup>, donde se describe, que la solicitud del certificado de firma electrónica la presentan, las personas físicas o morales, en cualquier oficina del SAT, o en los Módulos de Servicios Tributario que prevén ese servicio. Lo que se obtiene de este servicio, son lo siguientes: el certificado de e.firma (antes firma electrónica), el comprobante de generación del certificado de e.firma (antes firma electrónica), la forma de solicitud de certificado de FIEL, archivo de requerimiento (.REQ) y clave privada (.Key), generados con el programa Certifica.

---

<sup>134</sup> *ídem.*

<sup>135</sup> *Página Oficial del Servicio de Administración Tributaria*, [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx), consultado el día 7 de abril de 2016.

Lo anterior, se complementa, con lo que establece la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016<sup>136</sup>, en su regla 2.1.15., en cuanto al procedimiento para la verificación de la autenticidad, de los acuses de recibo con sello digital a través del Portal del SAT, en la sección "FIEL", apartado "verificación de acuses de recibo con sello digital".

En ese contexto, cabe mencionar, que los servicios de certificación de firmas electrónicas avanzadas (actualmente e. firma), que podrá realizar el Servicio de Administración Tributaria, se deberá, de desarrollar conforme a lo que establece, el Código Fiscal de la Federación<sup>137</sup>, en su artículo 17-F, entre los cuales encontramos, la verificación de la identidad de los usuarios, comprobar la integridad de los documentos digitales, llevar los registros de los elementos de identificación y de vinculación.

#### IV.6.2. CERTIFICADOS DE SELLO DIGITAL.

Como primer punto, debemos de fijar lo que se entiende por un certificado de sello digital, por lo cual se hace alusión a la página oficial del Servicio de Administración Tributaria (SAT)<sup>138</sup>, en donde en forma práctica señala que: “un certificado de sello digital, es un documento electrónico mediante el cual una autoridad de certificación (SAT), garantiza la vinculación entre la identidad de un sujeto o entidad y su clave pública”.

El certificado, es expedido por el SAT y sirven para firmar digitalmente las facturas electrónicas, por medio de este, el contribuyente podrá sellar electrónicamente la cadena original de las facturas electrónicas

---

<sup>136</sup> *Resolución Miscelánea fiscal para 2016 y sus Anexo 19*, [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015), consultada el día 8 de abril de 2016.

<sup>137</sup> *Código Fiscal de la Federación 2016*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 08 de abril de 2016.

<sup>138</sup> *Página Oficial del Servicio de Administración Tributaria*, [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx), consultado el día 7 de abril de 2016.

que emita; así se garantiza el origen de la misma, su unicidad y las demás características que se heredan de los certificados de firma electrónica avanzada (integridad, no repudio y autenticidad). El contribuyente podrá optar por utilizar un sello digital para toda su operación (matriz y sucursales) o tramitar uno para cada una de las sucursales, establecimientos o locales, donde emita facturas electrónicas.

En cuanto, al procedimiento para la obtención de un certificado de sello digital, por lo cual, se hace alusión a la página oficial del Servicio de Administración Tributaria (SAT)<sup>139</sup>, en donde en forma práctica se describe, como lo pueden solicitar las personas físicas y morales que deseen expedir facturas electrónicas. Este realiza en el portal del SAT, solo se necesita su clave privada y su requerimiento de generación de certificado, mediante la función CertiSAT.

Como primer paso, se entra en la aplicación certifica (antes SOLCEDI), se debe de contar FIEL vigente. De este trámite se obtiene dos archivos, uno .sdg y otro key. Continuando, se envía la solicitud, pero se necesita su FIEL o su contraseña y se obtiene un archivo con extensión Cer".<sup>140</sup>

Resulta oportuno indicar, que existe una dispensa, en cuanto a las personas físicas, para que expidan comprobantes fiscales digitales por internet, con su certificado de firma electrónica (actualmente e.firma), lo cual se establece, en la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016<sup>141</sup>, regla 2. 2. 8., mediante "el servicio gratuito de generación de Factura Electrónica (CFDI) ofrecido por el SAT".

---

<sup>139</sup> *Ídem.*

<sup>140</sup> *Ídem.*

<sup>141</sup> *Resolución Miscelánea fiscal para 2016 y sus Anexo 19*, [ishttp://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015), consultada el día 8 de abril de 2016.

#### IV.6.3. CANCELACIÓN DE LOS CERTIFICADOS Y SUS IMPLICACIONES PRÁCTICAS.

En cuanto al tema antes mencionado, cabe hacer una precisión, como lo mencione en líneas anteriores procedí a fragmentar, en cada uno de sus elementos constitutivos, el tema en cuestión, para conocer cada una de las implicaciones prácticas, que puede tener un certificado. Como ya se había indicado, se da en dos supuestos; un aspecto, es cuando queda sin efectos y otro aspecto, es cuando se restringe.

Cabe hacer una puntualización, la cual se encuentra tiene relación con el Código Fiscal de la Federación, el cual señala que existe la posibilidad de dejar sin efectos los certificados de sello digital para emitir comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) y los certificados de la e. firma (anteriormente firma electrónica avanzada), y la restricción del mecanismo para la emisión de certificados de sellos digitales para emitir comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI).

En relación, con el punto anterior, es conveniente señalar, que la autoridad fiscal facultada para realizar el procedimiento en cuestión, en el aspecto normativo, lo presenta como una restricción, cuando en la realidad y en forma práctica, es un procedimiento en el cual se deja sin efectos el certificado fiel (firma electrónica avanzada, actualmente e.firma) porque mediante esta, se pueden emitir comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), para el caso de las personas físicas, esto es una inconsistencia.

En este punto, es importante señalar, que un elemento, que compone el título o el nombre del trabajo que estamos desarrollando, el cual es el de cancelación, porque en el artículo 17-H, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación<sup>142</sup>, habla de “quedaran sin efectos”, por lo cual nos damos a la

---

<sup>142</sup> *Código Fiscal de la Federación 2016*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 9 de abril de 2016.

tarea de encontrar que se entiende por cancelación y señala que se deriva de la palabra “cancelar”. Encuentro en el Diccionario de la Lengua Española<sup>143</sup>, que se entiende por esta última, “anular una cita, billete o una cuenta bancaria, pagar o saldar una deuda”.

De esta manera, encontramos que en el mismo diccionario antes consultado, que anular es: “dejar sin efecto una norma, un acto o un contrato”.

Ahora, del análisis de las definiciones antes mencionadas, se pone de manifiesto que dejar sin efectos y cancelar, se entiende, que se puede usar como sinónimo.

Para el tema de cancelación de certificados, debemos conocer las premisas y el procedimiento, en los cuales se sustenta, la autoridad fiscal facultada, para deja sin efectos los mismos.

En el primer punto, debemos de conocer los casos en que los certificados quedan sin efectos, los cuales se encuentran establecidos en el artículo 17-H, del Código Fiscal de la Federación<sup>144</sup>, en su fracción I a la fracción IX, establece los hechos que le son imputables al contribuyente y la fracción X, son los hechos en que la autoridad puede motivar su resolución para cancelación de certificado, artículo el cual me permito transcribir, en la parte que nos interesa, el cual menciona que:

“Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedaran sin efectos cuando:

- I.- Lo solicite el firmante.
- II.- Lo ordene una resolución Judicial o administrativa.
- III.- Falezca la persona titular del certificado. En este caso la revocación deberá de solicitarse por un tercero legalmente autorizado, quien deberá acompañar el acta de defunción correspondiente.

---

<sup>143</sup> *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésimo Tercera Edición, Madrid, 2016, <http://dle.rae.es/?w=diccionario>, consultado el día 9 de abril de 2016

<sup>144</sup> *Código Fiscal de la Federación 2016*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 9 de abril de 2016.

- IV.- Se disuelvan, liquiden o extingan las sociedades, asociaciones y demás personas morales. En este caso, serán los liquidadores quienes presenten la solicitud correspondiente.
- V.- La sociedad escidente o la sociedad fusionada desaparezca con motivo de la escisión o fusión, respectivamente. En el primer caso, la cancelación la podrá solicitar cualquiera de las sociedades escindidas; en el segundo, la sociedad que subsista.
- VI.- Transcurra el plazo de vigencia del certificado.
- VII.- Se pierda o inutilice por daños, el medio electrónico en el que se contengan los certificados.
- VIII.- Se compruebe que al momento de su expedición, el certificado no cumplió los requisitos legales, situación que no afectará los derechos de terceros de buena fe.
- IX.- Cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de firma electrónica avanzada del Servicio de Administración Tributaria.
- 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 (infracciones en relación con el registro federal de contribuyentes). 81 (infracciones relacionadas con el pago de contribuciones, presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, entre otros) y 83 (infracciones relacionadas con la obligación de llevar la contabilidad mencionada) de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado”.

Por su parte, en el párrafo segundo, del mismo artículo y ordenamiento legal invocado, existe un subterfugio, en el cual, el Servicio de Administración Tributaria, podrá ejercitar sus facultades para cancelar sus certificados de sello o firmas digitales, cuando se den hipótesis similares, a las fracciones VII y IX del artículo antes mencionado

En consecuencia, “la autoridad fiscal antes mencionada, asentara los datos en la revocación del certificado expedido por él, se anotará en el mismo la hora y fecha de su revocación”. En cuanto a los terceros de buena

fe, “la revocación de un certificado, surtirá en la fecha y hora que se dé a conocer la revocación en la página del citado órgano”, lo anterior se encuentra establecido, en el artículo 17-H, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación.<sup>145</sup>

En este punto, debemos de hacer un paréntesis y establecer, cuál es el valor que le da la autoridad fiscal a la contraseña. Además, señalar cual es el procedimiento, para obtener nuevamente una contraseña cuando se deja sin efectos, la anterior es importante, porque sin ella no se puede tener entrada a los dispositivos, de acceso a los servicios electrónicos, que brinda el Servicio de Administración Tributaria,

Para lo anterior, debemos de tomar en consideración, lo que establece la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016<sup>146</sup>, la cual señala que: “se considera, a la contraseña como una firma electrónica que funciona como mecanismo de acceso en los servicios electrónicos que brinda el SAT a través de su Portal, por medio de una clave en el RFC del contribuyente”.

La Contraseña, “sustituye la firma autógrafa y produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, teniendo igual valor probatorio. Cuando el contribuyente se coloque en alguno de los supuestos previstos en las fracciones I a la IX del artículo 17-H del CFF, la Contraseña quedará sin efectos. Debiendo el contribuyente, realizar nuevamente el trámite para obtener otra, nuevamente a través del Portal del SAT, mediante el uso de su FIEL o en cualquier módulo de servicios, cuando así proceda”.

#### IV.6.4. PROCEDIMIENTO ACTUAL Y ESTRATÉGICO PARA LA CANCELACIÓN DE CERTIFICADOS.

---

<sup>145</sup> *Ídem.*

<sup>146</sup> *Resolución Miscelánea fiscal para 2016 y sus Anexo 19,* [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015), consultada el día 8 de abril de 2016.

Es importante advertir, las amplias reticencias que existen en el terreno fiscal, en cuanto al procedimiento actual y estratégico, que utilizan las autoridades fiscales, para la cancelación de certificados. Al cuestionar, porque es estratégico, es porque, resulta necesaria una operación planeada y estructurada a modo, de que los contribuyentes que tengan la necesidad de facturar, no lo puedan realizar, por el simple hecho de encontrarse en alguno de los supuestos que establece el artículo 17-h, del Código Fiscal de la Federación, principalmente en los supuestos establecidos en las fracciones VII, IX y X.

En el contexto anterior, no debemos de pasar por alto que las autoridades en cuestión, mediante oficio número 500- 07- 2014- 3302, de fecha 14 de febrero de 2014, emitieron las estrategias para dejar sin efectos el certificado de sello digital para la expedición de CFDI.

Lo anterior, toma relevancia, porque conforme a la previsto en la fracción VII del artículo segundo transitorio, del “Decreto por el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación<sup>147</sup>” publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, las notificaciones de los actos o resoluciones administrativas a través del buzón tributario, en términos de lo establecido en el artículo 17-K, fracción I del Código Fiscal de la Federación, entraron en vigor desde 30 de junio de 2014, para las personas morales, mientras que para las personas físicas entrarán en vigor a partir del 1° de enero de 2015.

Tomando en cuenta, lo anterior, y que hasta el momento se está liberando de manera paulatina, la operación de notificación electrónica a través de Buzón Tributario, resulto necesario prever un procedimiento

---

<sup>147</sup> *Decreto por el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*” publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5324942&fecha=09/12/2013](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5324942&fecha=09/12/2013), consultado el 9 de abril de 2016.

transitorio para la notificación de los oficios y de las resoluciones administrativas derivadas del proceso para dejar sin efectos el Certificado de Sello Digital. Para el efecto que estos coexistan, en relación con la funcionalidad del citado buzón tributario.

En consecuencia, las notificaciones a personas físicas y morales, se realiza mediante oficios y resoluciones administrativas, se podrán realizar en términos de lo previsto en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación.

En el contexto que nos interesa, la autoridad fiscal detectó que el esquema contenido en las Estrategias para la Operación Recaudatoria<sup>148</sup>, quinta y sexta, podría generar impugnaciones en contra del propio procedimiento para dejar sin efectos el certificado de sello digital.

Motivo por el cual se hace necesario actualizar el modelo de oficio, para dejar sin efectos el certificado de sello digital del contribuyente, el cual deberá estar dirigido directamente a éste y en el mismo solicitar a la administración ejecutora, que deje sin efectos el certificado de sello digital que se utilice en la emisión de los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI).

Conforme a los elementos facticos y jurídicos antedichos<sup>149</sup>, cabe señalar que se entiende por:

“Administración ejecutora. A la Administración General de servicios al Contribuyente o la Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente, quien emitirá la resolución administrativa para el

---

<sup>148</sup> *Estrategias de Operación Recaudatoria 2016*, Políticas Generales, del módulo XIII, oficialía de partes-notificación- verificación y módulo XIV procedimiento administrativo de ejecución, del Servicio de Administración Tributaria, p.70.

<sup>149</sup> Los contenidos en la Adenda a las *Estrategias para dejar sin Efectos el Certificado de Sello Digital para la Expedición de CFDI*, Oficio 700-01-00-00-2014-1667, de fecha 30 de junio 2014, Personal de las Administraciones Generales de Servicios al contribuyente, Auditoría Fiscal Federal, Grandes contribuyentes, Jurídica, Recaudación, Comunicaciones y Tecnologías de la Información, Evaluación y Auditoría de Comercio del Servicio de Administración Tributaria, p.1-7.

contribuyente y, una vez que esta sea notificada, procederá a dejar sin efectos el Certificado de Sello Digital.

Autoridad emisora. La unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria que en el ámbito de su competencia, detecta que el contribuyente se ha actualizado en alguna o algunas de las conductas previstas en los diversos incisos de la fracción X, del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación y, en consecuencia, informar al contribuyente dicha circunstancia y solicitar a la administración ejecutora dejar sin efectos el certificado de sello digital.

Módulo de consulta e impresión. Herramienta para imprimir las resoluciones administrativas emitidas por la administración ejecutora, que serán notificadas en términos del procedimiento, en tanto entre paulatinamente y habitualmente la operación de la notificación electrónica a través del buzón tributario.

Oficio. El documento a través del cual la autoridad emisora, funda y motiva las razones por las que determinó que el contribuyente se ubica en alguno de los supuestos a que se refiere la fracción X, principalmente, del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, informándole dicha circunstancia y en el que simultáneamente se solicita a la administración ejecutora dejar sin efectos, el Certificado de Sello Digital del mismo contribuyente.

Resolución administrativa. La resolución emitida por la Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente, en virtud de la cual se informa al contribuyente que se deja sin efectos su certificado de sello digital, una vez que surta efectos la notificación de dicha resolución.

Sistema de revocación con firma electrónica. Es la herramienta para dejar sin efectos el certificado de sello digital utilizado por los contribuyentes para la expedición de los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI).

Corresponde, a las autoridades emisoras generar e imprimir el oficio cuando detecte que el contribuyente se ubique, en algunas de las conductas previstas en los diversos incisos de la fracción X, del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación y en el mismo solicitar a la Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente dejar sin efectos el certificado de sello digital. El anterior oficio, podrá firmarse electrónicamente a través del sistema integral de firmado electrónico de notificaciones, o bien, en forma autógrafa.

La solicitud, a que se refiere la disposición anterior deberá de realizarse a la administración ejecutora, a través del sistema de revocación con firma electrónica, con el fin de que se deje sin efectos certificado de sello digital de los contribuyentes que se encuentren en alguno de los supuestos previstos en la fracción X, del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación.

Acto continuo, se debe de obtener la impresión de la resolución administrativa a través del módulo de consulta e impresión, el mismo día en que esta se generó.

Entregar los documentos impresos, mediante factura o relación a la administración desconcentrada de recaudación que corresponda, solicitando el servicio de notificación tanto del oficio, como de la resolución administrativa, de acuerdo a la cantidad de documentos a diligenciar y con el nivel de servicio.

Se deberá de indicar en la factura o relación de entrega de documentos, a la administración desconcentrada de recaudación que corresponda, que se trata de documentos a diligenciar en términos de los procedimientos antes mencionados.

Practicada la notificación, recibir de parte, de la administración desconcentrada de recaudación que corresponda, las constancias de notificación correspondientes, a fin de que se registre en el módulo de

consulta e impresión, la fecha de notificación personal, o en su caso, distinta a la personal según en los supuestos previstos en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación; una vez que surtan sus efectos la citada notificación, quedará sin efectos el certificado de sello digital y bloqueado el registro federal de contribuyentes del contribuyente, lo que se dará de manera automática, al día siguiente de dicho registro y por tal motivo, éste resulta indispensable.

Corresponde, a las administraciones desconcentradas de recaudación, recibir por parte de las autoridades emisoras la factura o la relación y los documentos impresos mencionados, anteriormente, para que realice la notificación personal, tanto del oficio, como de la resolución administrativa, de acuerdo a la cantidad de documentos a diligenciar y con el nivel de servicio. En el caso de que el resultado de la diligencia se encuentre en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, fracciones III o IV, se procederá a la notificación por estrados o edictos, de acuerdo a la normatividad vigente.

La autoridad a fin de evitar posibles impugnaciones, la administración desconcentrada de recaudación que corresponda, deberá de asegurarse de que en primer lugar se notifique el oficio dirigido al contribuyente, por parte de la autoridad emisora de que se trate levantando las constancias de notificación correspondientes y posteriormente, notificará la resolución administrativa emitida por administración ejecutora levantando las respectivas constancias de notificación.

Una vez practicada la notificación del oficio, así como de la resolución administrativa de manera personal o diferente a la personal (estrados o edictos), la administración desconcentrada de recaudación que corresponda, deberá remitir las constancias de notificación correspondientes, de acuerdo a la normatividad vigente, a la autoridad emisora, a fin de que se proceda a

dejar sin efectos el certificado de sello digital y bloquear el registro federal de contribuyentes del contribuyente”.<sup>150</sup>

Asimismo, la autoridad y los contribuyentes tendrán que observar lo preceptuado por las reglas 2. 2. 4. y 2. 2. 5. de la resolución Miscelánea Fiscal para 2016,<sup>151</sup> la cual establece con relación al inciso aludido, en cuanto a la cancelación de sellos digitales, en el cual se incluye el procedimiento, desde su inicio hasta la solución del “Procedimiento para dejar sin efectos el certificado de sello digital de los contribuyentes, restringir el uso del certificado Fiel o el mecanismo que utilizan las personas físicas, de la expedición de CFDI y procedimiento para desvirtuar o subsanar las irregularidades detectadas, el cual complementa con lo siguiente:

“Los contribuyentes a quienes se haya dejado sin efectos el o los CSD para la expedición de CFDI, no podrán solicitar un nuevo certificado o, en su caso, no podrán optar o continuar ejerciendo las opciones a que se refieren las reglas 2.2.8. y 2.7.1.21., ni alguna otra opción para la expedición de CFDI establecida mediante reglas de carácter general, en tanto no desvirtúen o subsanen las irregularidades detectadas”.

En el contexto, relatado y con el objeto de puntualizar cuando se restringe el uso del certificado de FIEL (actualmente e.firma) para la emisión de CFDI, conforme al procedimiento que se establece en la regla 2.2.4., considerándose, que se da este supuesto, cuando se deja sin efectos el certificado de sello digital, por lo cual, no podrán solicitar certificados de sello digital, porque como ya se mencionó en párrafos anteriores, existe una dispensa, en cuanto a las personas físicas para que expidan comprobantes fiscales digitales por internet, con su certificado de su firma electrónica

---

<sup>150</sup> *Estrategias para Dejar sin Efectos el Certificado de Sello Digital para la Expedición de CFDI*, oficio número 500- 07- 2014- 3302, de fecha 14 de febrero de 2014, Servicio de Administración Tributaria, pp. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8.

<sup>151</sup> Diario Oficial de la Federación, Secretaría de Gobernación, Resolución miscelánea para 2016, de fecha 23 de diciembre de 2015, [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015), página consultada el día 30 de marzo de 2016.

(actualmente e.firma), lo cual se establece en la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016<sup>152</sup>, en la regla 2.2.8.

Además, un aspecto que cabe resaltar y es una acotación, que resulta contraproducente para los contribuyentes, en específico es para las personas morales, es en el supuesto que quieran suspender actividades, no van a poder presentar su aviso de suspensión de actividades, cuando su certificado de selló digital se encuentre cancelado. Lo anterior, se establece en la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016<sup>153</sup>, número 2.5.12.

En cuanto, al procedimiento para subsanar irregularidades detectadas o desvirtuar, la causa por la que se dejó sin efecto el certificado de sello digital, se restringió el uso del certificado fiel (actualmente e. firma) o el mecanismo que se utiliza para la expedición de factura electrónica (actualmente e. firma).

Este se encuentra establecido, en la página oficial del Servicio de Administración Tributaria (SAT)<sup>154</sup>, señalando que lo presentan, los contribuyentes a quienes la autoridad fiscal haya dejado sin efectos el o los certificados de sello digital, los contribuyentes personas físicas a quienes se haya restringido el uso de su certificado de firma electrónica o el mecanismo que utilizan para efectos de la expedición de facturas electrónicas.

Después, de realizar el trámite de solicitud, se obtiene el acuse de recibo y posteriormente, la respuesta electrónica a su solicitud de aclaración. Como requisito, se necesita el archivo digitalizado con la resolución administrativa a través de la cual se dejó sin efectos su certificado de sello digital, así como los elementos probatorios que desvirtúen o subsanen las

---

<sup>152</sup> *Resolución Miscelánea fiscal para 2016 y sus Anexo 19*, [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015), consultada el día 9 de abril de 2016.

<sup>153</sup> *Ídem*.

<sup>154</sup> *Página Oficial del Servicio de Administración Tributaria*, [http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx), consultado el día 7 de abril de 2016.

irregularidades detectadas o que soporten los hechos o circunstancias que manifiesta. Otro requisito que se requiere para la tramitación este procedimiento, es contar con una contraseña o e.firma.

Por otro lado, es de mencionarse que la autoridad, que hubiese detectado la causación de los supuestos, para dejar sin efectos el certificado de sello digital, restringir el uso del certificado de firma electrónica o el mecanismo que utiliza para efectos de la expedición de facturas electrónica, podrá requerir información o documentación adicional.

Tratándose del procedimiento, “relativo a dejar sin efectos el certificado de sello digital del contribuyente, si la autoridad resuelve favorablemente al contribuyente, el mismo podrá solicitar la emisión de un nuevo certificado, para lo cual, deberá utilizar el servicio de generación de certificados, publicado en el Portal del SAT y cumplir con los requisitos señalados en la ficha 108, “Solicitud de certificado de sello digital” del Anexo 1-A, siempre que se hubiesen desvirtuado o subsanado las irregularidades detectadas y en su caso, todos los supuestos por los cuales se le aplicó la medida”.<sup>155</sup>

En efecto la resolución miscelánea fiscal para 2016, señala que se podrá solicitar uno nuevo, “no el certificado que fue cancelado”.

Por último, “para el caso de la restricción, del uso de certificado de firma electrónica o el mecanismo que utilice para efectos de la expedición de facturas electrónica, si la autoridad resuelve favorablemente al contribuyente, procederá de manera simultánea, al levantamiento de la restricción correspondiente”.<sup>156</sup>

---

<sup>155</sup> *Resolución Miscelánea fiscal para 2016 y sus Anexo 19,* [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015), consultada el día 9 de abril de 2016.

<sup>156</sup> *Ídem.*

## **CAPÍTULO QUINTO.**

### **La Transgresión de la Garantía de Audiencia, por la Cancelación de los Certificados para la Emisión de CFDI.**

Sumario: V.1. La transgresión de la garantía constitucional de audiencia en la cancelación de CFDI, por ilocalización. V.2. El artículo 17-h, fracción X, inciso b), del Código Fiscal de la Federación violatorio de la garantía de audiencia. V.3. Los derechos que tienen los contribuyentes a la libre ocupación y al ejercicio de sus derechos económicos. V.4. La cancelación del CFDI, como un acto privativo.

#### **V.1. LA TRANSGRESIÓN DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE AUDIENCIA EN LA CANCELACIÓN DE CFDI, POR ILOCALIZACIÓN.**

En este punto, para convalidar la idea que presento en la introducción, la cual tiene como finalidad la de dar certidumbre a un grupo de contribuyentes, así como el respeto irrestricto, a los principios de legalidad que se encuentran integrados a este orden constitucional y dan sentido a la actuación de las autoridades fiscales administrativas, por lo cual, me permito estructurar este tema en el orden establecido, para una mayor ilación.

A fin de asegurar al gobernado, la salvaguarda de sus derechos y la protección, de su persona, familia, posesiones o derechos, frente a cualquier acto de autoridad que pretenda limitarlos, el artículo 14 constitucional, establece un conjunto de condiciones y requisitos, a los que previamente debe sujetarse la autoridad, para que su actuación genere una afectación válida en la esfera jurídica del individuo; además este artículo prevé el principio de seguridad jurídica, en que se encuentra inmersa la garantía genérica de audiencia y por lo tanto derivado, del ejercicio de su función se exige que en todo acto privativo que emita el estado, debe darse el cumplimiento de la conjunción de los cuatro elementos siguientes:

a) En contra de la persona a quien se pretenda privar de un bien jurídico tutelado por la ley, se siga un juicio.

b) Que dicho juicio se sustancie ante los tribunales previamente establecidos.

c) Que en el mismo se observen las formalidades esenciales del procedimiento.

d) El fallo se dicte conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho o circunstancia que hubieren motivado el juicio.

En otro orden de ideas, conviene mencionar que el reglamento es una norma de carácter general, abstracta e impersonal, cuya expedición corresponde al titular del Poder Ejecutivo, con la finalidad de contar con las normas reglamentarias necesarias para la ejecución de las leyes expedidas por el órgano legislativo, facultad que se encuentra contenida en la Ley Fundamental del país en su: "artículo 89. Las facultades y obligaciones del presidente, son las siguientes: fracción I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia." La facultad reglamentaria es una función materialmente legislativa y formalmente administrativa, que tiene por objeto complementar o desarrollar el contenido de una ley, por lo que, jerárquicamente, el reglamento se encuentra subordinado a la ley y carece de la autonomía que la anterior posee.

No debe perderse de vista que las leyes, por su propia y especial naturaleza, no pueden preverse todos los supuestos posibles, por lo que su grado de generalidad y abstracción debe ser amplio, complementando su interpretación con lo dispuesto en las disposiciones derivadas; en contraste, los reglamentos tienden a delinear los supuestos previstos en la ley, en concordancia con lo dispuesto en ella y en la Constitución Federal, con la

finalidad de que la individualización, y aplicación del orden jurídico, sean claros y efectivos.

Al respecto, cabe mencionar, que Suprema Corte de la Justicia de la Nación, en cuanto al tema, de la facultad reglamentaria ha establecido “que la facultad reglamentaria está sujeta al principio de legalidad, del cual derivan, a su vez, dos principios subordinados: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El primero, relativo a que el reglamento no puede abordar materias reservadas en forma exclusiva a las leyes emanadas del Congreso de la Unión, esto es, que sólo el órgano legislativo tiene por mandato constitucional regular. El segundo principio, consiste en que el reglamento debe estar precedido de una ley, a la que precisamente desarrollará, complementará o detallará y en la que encuentre su justificación y medida”.<sup>157</sup>

Algunas de estas reglas se encuentran contenidas expresamente en los tratados y en la constitución misma, como lo es el artículo 14 del ordenamiento antes mencionado, consagra un número reducido de ellos, pero elemental, mientras otros se va haciendo explícitos a medida que la justicia constitucional va resolviendo casos, incluidos claro está, aquellos en los cuales se juzga la legalidad de los límites a los derechos incluidos en las leyes.

El legislador, en consecuencia, es genéricamente competente para emitir normas que regulan y limitan derechos, pero no pueden hacerlo, del modo que prefiera, sino bajo determinadas condiciones que tienen tanto que ver los fines, como los medios. Su labor normativa, debe ser cuidadosamente

---

<sup>157</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA, Rubro: “FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES”, Época: Novena Época, Registro: 166655, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XXX, agosto de 2009, Materia(s): Constitucional, Tesis: P./J. 79/2009, Página: 1067.

examinada por la Suprema Corte de la Nación, para garantizar que los límites que la misma implica son constitucionalmente legítimos y están por resolución, justificados por la necesidad de proteger a su vez derechos e intereses constitucionalmente amparados, no adoptadas sobre bases arbitrarias o insuficientemente sensibles a su impacto en las condiciones de goce del derecho implicado.

Ahora bien, en cuanto al ejercicio a la garantía a una tutela jurisdiccional, se ha definido como el derecho de toda persona para acceder de manera expedita a tribunales independientes e imparciales para plantear sus pretensiones o defenderse de ellas, con el objeto de que mediante la sustanciación de un proceso donde se respeten ciertas formalidades se emita la resolución que decida la cuestión planteada y, en su caso, se ejecuten las decisiones, es evidente que el respeto a esos derechos y libertades no debe supeditarse a requisitos innecesarios, excesivos, carentes de razonabilidad o proporcionalidad.<sup>158</sup>

De los criterios emitidos, por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se advierte, que en cuanto, al cumplimiento de los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Para fijar el alcance de una garantía individual por parte del legislador debe: “a) perseguir una finalidad constitucionalmente legítima; b) ser adecuada, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido; c) ser necesaria, es decir, suficiente para lograr dicha finalidad, de tal forma que no implique una carga desmedida, excesiva o injustificada para el gobernado; y, d) estar justificada en razones

---

<sup>158</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS. CUANDO LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO ADVIERTAN QUE EL RESPETO A LOS DERECHOS Y LIBERTADES DE ACCESO A LA JUSTICIA, GARANTÍA DE AUDIENCIA Y TUTELA JURISDICCIONAL SE SUPEDITÓ A REQUISITOS INNECESARIOS, EXCESIVOS, CARENTES DE RAZONABILIDAD O PROPORCIONALIDAD, EN EJERCICIO DE AQUÉL, DEBEN ANALIZAR PREPONDERANTEMENTE TAL CIRCUNSTANCIA, AUN CUANDO NO EXISTA CONCEPTO DE VIOLACIÓN O AGRAVIO AL RESPECTO”. Época: Décima Época, Registro: 2003521, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 2, Materia(s): Común, Tesis: VI. 3º. (II región) J/3 (10ª.), Página: 1093.

constitucionales. Lo anterior conforme al principio de legalidad, de acuerdo con el cual el legislador no puede actuar en exceso de poder, ni arbitrariamente en perjuicio de los gobernados”.<sup>159</sup>

Las limitaciones reguladas a los derechos humanos, para el efecto, resulta de gran importancia, mencionar que ningún derecho humano es absoluto y en esa medida todos admiten restricciones, pero la regulación de esas restricciones no puede darse de manera arbitraria. Por lo cual, para que dichas medidas emitidas por el legislador ordinario, sean válidas, deben de satisfacer ciertos requisitos, los cuales se mencionan en el siguiente orden:

- “a) Ser admisibles dentro del ámbito constitucional, esto es, el legislador ordinario sólo puede restringir o suspender el ejercicio de las garantías individuales con objetivos que puedan enmarcarse dentro de las previsiones de la Carta Magna;
- b) Ser necesarias para asegurar la obtención de los fines que fundamentan la restricción constitucional, es decir, no basta que la restricción sea en términos amplios útil para la obtención de esos objetivos, sino que debe ser la idónea para su realización, lo que significa que el fin buscado por el legislador no se pueda alcanzar razonablemente por otros medios menos restrictivos de derechos fundamentales; y,
- c) Ser proporcional, esto es, la medida legislativa debe respetar una correspondencia entre la importancia del fin buscado por la ley, y los efectos perjudiciales que produce en otros derechos e intereses constitucionales, en el entendido de que la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida a otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Así, el juzgador debe determinar en cada caso si la restricción legislativa a un derecho fundamental es, en primer lugar, admisible dadas las previsiones constitucionales, en segundo lugar, si es el medio necesario para proteger esos fines o intereses

---

<sup>159</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA, Rubro: “GARANTÍAS INDIVIDUALES. EL DESARROLLO DE SUS LÍMITES Y LA REGULACIÓN DE SUS POSIBLES CONFLICTOS POR PARTE DEL LEGISLADOR DEBE RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA”, Época: Novena Época, Registro: 170740, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XXVI diciembre de 2007, Materia(s): Constitucional, Tesis: P/J. 130/2007, Página: 8.

constitucionalmente amparados, al no existir opciones menos restrictivas que permitan alcanzarlos; y en tercer lugar, si la distinción legislativa se encuentra dentro de las opciones de tratamiento que pueden considerarse proporcionales. De igual manera, las restricciones deberán estar en consonancia con la ley, incluidas las normas internacionales de derechos humanos, y ser compatibles con la naturaleza de los derechos amparados por la Constitución, en aras de la consecución de los objetivos legítimos perseguidos, y ser estrictamente necesarias para promover el bienestar general en una sociedad democrática”.<sup>160</sup>

En cuanto al valor de la jurisprudencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos. La Función consultiva de la Corte Interamericana de derechos humanos, es considerada jurisdiccional, en cuanto a que esa función se entiende directamente del artículo 64 de la Convención Americana y del artículo 1° del estatuto de la Corte. Los cuales establecen en esencia, que se: “...crea un sistema paralelo al del artículo 62 y ofrece un método judicial alternativo de carácter consultivo, destinado a ayudar a los estados y órganos a cumplir y a aplicar tratados en materia de derechos humanos sin someterlos al formalismo y al sistema de sanciones que caracteriza el proceso contencioso. Sería, por lo tanto, contradictorio con el objeto y fin de la convención y con las disposiciones pertinentes de ésta, adoptar una interpretación que sometería el artículo 64, a los requisitos exigidos por el artículo 62 en cuanto a competencia, restándole la importancia que le quería dar, por el solo hecho de que pueda existir una controversia sobre la disposición implícita en la consulta”.<sup>161</sup>

---

<sup>160</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA, rubro “RESTRICCIONES A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. ELEMENTOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE TOMAR EN CUENTA PARA CONSIDERARLAS VÁLIDAS” Época: Décima Época, Registro: 160267, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro V, febrero de 2012, Tomo: 1, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1ª./J. 2/2012(9ª), Página: 533.

<sup>161</sup> Nikken Pedro, *La Función Consultiva de la Corte Interamericana de derechos Humanos*, Universidad Nacional Autónoma de México, Libro virtual, de la Biblioteca Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas, p. 172, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2454/10.pdf>, consultado el día 10 de mayo del 2016.

De lo anterior se ha establecido que las opiniones consultivas, las cuales tienen su sustento en el artículo 64 de la Convención Americana, como “fuente Jurisprudencial de derecho internacional para resolver numerosos caso contenciosos,...Cabe concluir que las opiniones consultivas de la Corte Interamericana de Derechos Humanos tiene, en general, un valor análogo al que tienen las sentencias de los tribunales internacionales para los estados que no han sido partes en el caso sentenciado: si bien no son directamente obligatorias para ellos, representan una interpretación auténtica del derecho internacional (en el caso de la Convención Americana u ‘otro tratado’ sometido a consulta) que, como fuente auxiliar del mismo, debe ser tenido como norma por los Estados Americanos para el cumplimiento de sus obligaciones internacionales”.<sup>162</sup>

En cuanto, al “cometido de evitar las cláusulas restrictivas generales, aplicables a todos los derechos humanos en su conjunto y se ha optado, en cambio, por las formulas particulares, aplicables respecto de cada uno de los derechos reconocidos, lo que refleja el deseo de ceñir las limitaciones en la medida estrictamente necesaria para asegurar el máximo de protección al individuo. Las limitaciones están normalmente referidas a conceptos jurídicos indeterminados, como son las nociones de ‘orden público’ o de ‘orden’; de ‘bien común’, ‘bienestar general’ o de ‘vida o bienestar de la comunidad’ de ‘seguridad nacional’, ‘seguridad pública’ o ‘seguridad de todos’; de ‘moral’ o de ‘moral pública’, o de ‘salud pública’, o de prevención del delito”.<sup>163</sup>

En este punto, es conveniente mencionar que se entiende por interés social, interés general, interés nacional, interés colectivo, interés Público,

---

<sup>162</sup> *Ibidem*, pp. 175, 176.

<sup>163</sup> Kiss, A: *Permissible Limitations on Rights*, en “The International Bills of Rights”, L. Henkin, editor, Columbia University Press, New York, 1981, citado por: Nikken Pedro, *Sobre el Concepto de Derechos Humanos*, Universidad Nacional Autónoma de México, Libro virtual, de la Biblioteca Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas, p.47, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2062/5.pdf>, consultado el día 10 de mayo del 2016.

interés social, necesidad pública, necesidad colectiva, beneficio colectivo, beneficio social, beneficio general, utilidad pública, utilidad nacional, provecho común, bienestar general, porque el interés tiene un concepto subjetivo, toda vez que no se puede justificar la restricción de una garantía constitucional con la justificación de estos elementos, que no tienen un concepto en la ley, para su correcta implementación. Los cuales se conceptualizan de la siguiente forma:

- “Interés público. Pueden ser los estatales, porque como organización el estado tiene las necesidades y fines de cumplir. En esto radica su interés y público por el sujeto de que proviene.
- Interés Social. Aquí se estaría hablando de un orden social, de una ausencia de trastornos, de la paz, la seguridad, el orden, el progreso, la cultura y hasta el bien común, con la aclaración que hay quienes consideran a este último concepto superior al interés social”.<sup>164</sup>

Todos estos elementos, se deben de interpretar de acuerdo a las circunstancias que se susciten, en el momento de su utilización de cuando son “invocadas e interpretadas. A propósito de ellas, se ha destacado que tratándose de nociones, en que está implicada la relación entre autoridad del estado y los individuos sometidos a su jurisdicción, todas ellas podrían ser reducidas a un concepto singular y universal, como es el de ‘orden público’. El orden público, a un, como concepto universal no corresponde a un contenido estable, ni plenamente objetivo. La Corte interamericana de Derechos humanos lo ha definido como el conjunto de ‘las condiciones que aseguran el funcionamiento armónico y normal de instituciones sobre la base de un sistema coherente de valores y principios’”.<sup>165</sup>

---

<sup>164</sup> Martínez Morales Rafael I. *Derecho Administrativo 3er. y 4º. Cursos*, Editorial Oxford, colección de textos Universitarios, Tercera Edición, México, 2000. P. 160.

<sup>165</sup> Corte I.D.H.: La Colegiación Obligatoria de Periodistas, cit., §64, citado por: Nikken Pedro, *Sobre el Concepto de Derechos Humanos*, Universidad Nacional Autónoma de México, Libro virtual, de la Biblioteca Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas, p.47, 48, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2062/5.pdf>, consultado el día 10 de mayo del 2016.

En este contexto, es conveniente señalar que las restricciones a los derechos no pueden perjudicar el contenido fundamental de un derecho tutelado. “La misma Corte también ha dicho que nociones como la de ‘orden público’ y la de ‘bien común’ no pueden invocarse como ‘medios para suprimir un derecho garantizado por la convención’ y deben de interpretarse con arreglo a las justas exigencias de una sociedad democrática teniendo en cuenta ‘el equilibrio entre los distintos intereses en juego y la necesidad de preservar el objeto y fin de la convención’”.<sup>166</sup>

De acuerdo, a lo resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación “y adicional a ello, lo previsto en los numerales 30 y 32.2<sup>167</sup> de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, se desprende que los Estados Parte, han dispuesto que las restricciones convencionalmente permitidas, son aquellas que por razones de interés general se dictaren en las leyes domésticas, con el propósito para el cual han sido establecidas, además, de resultar ineludibles por razones de seguridad y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática. En este sentido, las restricciones constitucionales encuentran sustento también en el propio texto del instrumento internacional en cita, pues se tratan de una manifestación soberana del Constituyente originario o del poder revisor de la

---

<sup>166</sup> Corte I.D.H.: La Colegiación Obligatoria de Periodistas, cit., § 67, *Ídem*. p.48.

<sup>167</sup> *Convención Americana sobre Derechos Humanos*, Organización de los Estados Americanos, Departamento de Derecho Internacional, [http://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_B32\\_Convencion\\_Americana\\_sobre\\_Derechos\\_Huma](http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Huma), consultada el día 14 de mayo de 2016.

Artículo 30. Alcance de las restricciones. Las restricciones permitidas, de acuerdo con esta Convención, al goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidas en la misma, no pueden ser aplicadas sino conforme a leyes que se dictaren por razones de interés general y con el propósito para el cual han sido establecidas.

Artículo 32. Correlación entre deberes y derechos.

1. Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad.
2. Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática.

norma fundamental, en el que se incorporan expresamente este tipo de finalidades en la Constitución General”.<sup>168</sup>

Es conveniente señalar, que el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció que “los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte en el litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los Jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos establecidos en ese tratado. La fuerza vinculante de la jurisprudencia interamericana se desprende del propio mandato establecido en el artículo 1o. constitucional, pues el principio pro persona, obliga a los Jueces nacionales a resolver cada caso atendiendo a la interpretación más favorable a la persona”.<sup>169</sup>

Por lo tanto, se desprende que en cumplimiento de este mandato constitucional, por parte de “los operadores jurídicos deben atender a lo siguiente: 1.- Cuando el criterio se haya emitido en un caso en el que el Estado Mexicano no haya sido parte, la aplicabilidad del precedente al caso específico debe determinarse con base en la verificación de la existencia de las mismas razones que motivaron el pronunciamiento; 2.- En todos los casos en que sea posible, debe armonizarse la jurisprudencia interamericana

---

<sup>168</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA, rubro “RESTRICCIONES CONSTITUCIONALES AL GOCE Y EJERCICIO DE LOS DERECHOS Y LIBERTADES. ADICIONALMENTE A QUE SE TRATEN DE UNA MANIFESTACIÓN EXPRESA DEL CONSTITUYENTE MEXICANO QUE IMPIDE SU ULTERIOR PONDERACIÓN CON OTROS INSTRUMENTOS INTERNACIONALES, TAMBIÉN SE ENCUENTRAN JUSTIFICADAS EN EL TEXTO DE LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS”, Época: Décima Época, Registro: 2010428, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 24, Noviembre de 2015, Tomo II, Materia(s): Común, Constitucional, Tesis: 2ª CXXVIII/2015 (10ª), Página: 1299.

<sup>169</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA, Rubro: “JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. ES VINCULANTE PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEA MÁS FAVORABLE A LA PERSONA” Época: Décima Época, Registro: 2006225, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis: P. / J. 21/2014 (10ª), Página: 204.

con la nacional; y 3.- De ser imposible la armonización, debe aplicarse el criterio que resulte más favorecedor para la protección de los derechos humanos".<sup>170</sup>

Por lo tanto, es dable señalar que el artículo 8 de la convención Americana sobre Derechos humanos, en cuanto a las Garantías Judiciales, menciona que:

"1. 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."<sup>171</sup>

Cabe señalar, que el Servicio de Administración Tributaria, al ser una autoridad, su actuación se encuentra sujeta al mandato expreso de la ley, por lo que únicamente pueden basar sus actos y resoluciones en lo que la ley les permite de acuerdo a sus facultades y atribuciones, sin más impedimento que lo que la propia legislación les señale.

En consecuencia, se debe partir de la premisa de que el principio de seguridad jurídica, comprende el conjunto de formas al cual debe de sujetarse cualquier acto de autoridad, para producir válidamente, la privación de derechos, en la esfera del gobernado, hecho que se traduce en una serie de requisitos o condiciones que deben ser satisfechos para no violentar los mismos. En efecto, un acto de autoridad que no cumpla esos requisitos previos, no debe ser considerado jurídicamente válido.

---

<sup>170</sup> *Ídem.*

<sup>171</sup> *Convención Americana sobre Derechos Humanos*, Organización de los Estados Americanos, Departamento de Derecho Internacional, [http://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_B32\\_Convencion\\_Americana\\_sobre\\_Derechos\\_Huma](http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Huma), consultada el día 14 de mayo de 2016.

En este tenor, se advierte las amplias reticencias, que existe en el terreno de las estrategias, que ocupa la autoridad fiscal competente, para ejercer presión y limitar su actuación, para conseguir sus finalidades a cualquier costo, a modo de ejemplo, tenemos cuando se deja sin efecto el certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI).

Lo cual, tiene como finalidad primordial, el de impedir al contribuyente que continúe desarrollando su actividad preponderante, mediante ese certificado. Además cabe advertir que la resolución Miscelánea Fiscal para 2016,<sup>172</sup> en la reglas número 2.2.4. y 2.2.5., las cuales establecen que: “Los contribuyentes a quienes se haya dejado sin efectos el o los CSD para la expedición de CFDI, no podrán solicitar un nuevo certificado o, en su caso, no podrán optar o continuar ejerciendo las opciones a que se refieren las reglas 2.2.8. y 2.7.1.21., ni alguna otra opción para la expedición de CFDI establecida mediante reglas de carácter general, en tanto no desvirtúen o subsanen las irregularidades detectadas”.

Visto lo anterior, es claro que este procedimiento, constituye una medida de carácter definitivo, pues no tiene establecida una temporalidad, ni se advierte que su fin primordial, sea asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer en los casos en que los certificados quedan sin efectos. Por lo que, la privación de derechos, que produce en los gobernados se encuentra sujeta a una condición, la cual se encuentra sujeta a la libre condición de la autoridad fiscal. Como puede observarse, los efectos que produce la cancelación de certificados, es una supresión definitiva del certificado obtenido por el contribuyente.

---

<sup>172</sup> Diario Oficial de la Federación, Secretaría de Gobernación, Resolución miscelánea para 2016, de fecha 23 de diciembre de 2015, [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015), página consultada el día 12 de mayo de 2016.

Como ya se vio en el capítulo cuarto, en cuanto al procedimiento para subsanar irregularidades detectadas o desvirtuar la causa por la que se dejó sin efectos su certificado de sello digital, se restringió el uso de tu certificado fiel (actualmente e. firma) o el mecanismo que utiliza para la expedición de factura electrónica (actualmente e. firma), no es un procedimiento eficiente y es por demás un tanto arbitrario.

Lo anterior, porque la autoridad requiere al contribuyente que se le cancelo su certificado, un archivo digitalizado con la resolución administrativa, a través de la cual se dejó sin efectos su certificado de sello digital, así como los elementos probatorios que desvirtúen o subsanen las irregularidades detectadas, o que soporten los hechos, o circunstancias que manifiesta. Además, cuando se solicite este caso de aclaración, la autoridad fiscal podrá requerir información o documentación adicional.

De lo anterior, se desprende, que en ninguna parte del ordenamiento nacional, aplicable al caso concreto, señala como se van a valorar esas pruebas, porque, tal hecho debe de realizarlo, una autoridad imparcial como un juez, el cual rige sus actuación, conforme a los principios éticos, de independencia, imparcialidad, objetividad y profesionalismo, los cuales son requisitos indispensable para ejercer esa actividad.

Además de lo anterior, tiene su razón de ser, porque la “no localización” o “desaparición” del contribuyente, se conoce por los hechos advertidos en un primer momento por la Administración Desconcentrada de Recaudación, lo cual, a su vez hace de conocimiento a la Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente, la cual es la autoridad encargada de cancelar, revocar o dejar sin efectos los certificados de sello digital.

Lo anterior de conformidad, con lo que establece la ley del Servicio de Administración Tributaria, en el Código Fiscal de la Federación y la

Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, en esta última, también, se menciona la restricción del uso de la firma electrónica avanzada.

Sin embargo, dado que dichas facultades se encuentran originalmente, encomendadas al jefe del Servicio de Administración Tributaria y a su vez estas se encuentran delegadas, mediante acuerdo, en el cual se delegan diversas atribuciones a servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día siete de enero del 2014, en el artículo segundo<sup>173</sup>.

Esto no es contrario a la ley, de conformidad con lo resuelto, por la segunda sala del máximo tribunal del país, en materia de delegación de facultades<sup>174</sup>. Porque, el reglamento interior de cada Secretaría de Estado, establecerá las atribuciones, de sus unidades administrativas y la forma en que sus titulares podrán ser suplidos en sus ausencias.

Por último, lo anteriormente expuesto sirve como un argumento, para sostener la idea de la trasgresión de la garantía constitucional de audiencia por parte del SAT, en la cancelación de los certificados de sellos digitales que se utilizan para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet.

---

<sup>173</sup> Diario Oficial de la Federación, Secretaría de Gobernación, *Acuerdo mediante el cual se delega diversas atribuciones a servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria*, de fecha 7 de enero de 2014, [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5415541&fecha=17/11/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5415541&fecha=17/11/2015), página consultada el día 30 de marzo de 2016.

<sup>174</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 4o. DEL REGLAMENTO INTERIOR DE DICHO ÓRGANO, QUE ESTABLECE LA POSIBILIDAD DE QUE SU PRESIDENTE DELEGUE FACULTADES A FAVOR DE OTROS SERVIDORES PÚBLICOS, NO TRANSGREDE EL ARTÍCULO 89, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL” Época: Novena Época, Registro: 184402, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Abril de 2003, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a. XLVIII/2003, Página: 217.

## V.2. EL ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, INCISO B), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIOLATORIO DE LA DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.

Para tener presente, el precepto y el supuesto al que se hace constantemente referencia y para no perder la ilación, pues queda fuera del punto practico, la total transcripción de todo el ordenamiento en cuestión, solo transcribo la parte que nos interesa, la cual señala que: Artículo 17-h. “Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando:

X. las autoridades fiscales:

b) Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca.”<sup>175</sup>

En consecuencia tratándose del supuesto de cancelación que se hace mención en líneas anteriores, del análisis completo de la legislación aplicable al caso concreto, no se menciona o no se aprecia con precisión una descripción detallada, de lo que debemos de entender por la expresión que “no localicen al contribuyente o éste desaparezca”, que es algo que debe de estar contemplado en la legislación vigente, para que no se entienda de diversas formas, principalmente por parte la autoridad fiscal (por ser esta quien que va utilizar esos conceptos, como elemento para cancelar los certificados).

Por lo tanto el legislador fue omiso, en definir qué se entiende por cada uno de esos conceptos, por lo cual amplió mi campo de investigación y encuentro en la página del mencionado órgano desconcentrado, en una sesión de preguntas frecuentes a la autoridad fiscal (para el caso de las condonaciones), los describe de la siguiente forma:

---

<sup>175</sup> *Código Fiscal de la Federación 2016*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 02 de mayo de 2016.

“11. ¿En qué momento se determina que ya no es localizable un contribuyente? Cuando no se ubique en el domicilio fiscal o en el que haya señalado para efectos fiscales, o se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio.

42. ¿Qué es un deudor desaparecido? Un deudor que no está localizado en el domicilio fiscal que proporcionó. Es importante mencionar que esta es una razón para hacerse acreedor a una denuncia penal”.<sup>176</sup>

Hecha la anterior expresión, se refleja que la autoridad fiscal, realiza un uso indiscriminado de las expresiones “No es localizable” “No localizado” y “Desaparecido”, inclusive hasta los mezcla, al expedir un criterio. Pero la autoridad en cuestión, es más precisa, en cuanto los usa, en sus procedimientos y en cuestiones netamente jurídicas.

En este sentido, debemos de tener presente que se entiende por localizable, para una mayor comprensión del tema, encuentro que en el diccionario de la Lengua Española<sup>177</sup>, el cual establece como “localizable” algo, “que se puede localizar”.

Más sin en cambio, tenemos que la palabra localizar, encuentro en el diccionario de la Lengua Española,<sup>178</sup> que “Localizar”, es “Fijar, encerrar en límites determinados”, “Averiguar el lugar en el lugar en que se haya alguien o algo”.

En el caso, de la palabra desaparezca se desprende de la palabra desaparecer, encuentro en el diccionario de la Lengua Española<sup>179</sup>, que

---

<sup>176</sup> *Página Oficial del Servicio de Administración Tributaria*, 2016.[http://www.sat.gob.mx/transparencia/Adeudos\\_fiscales/Documents/pyr\\_cancelacionre](http://www.sat.gob.mx/transparencia/Adeudos_fiscales/Documents/pyr_cancelacionre) consultada el día 2 de mayo de 2016

<sup>177</sup> *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésimo Tercera Edición, Madrid, 2016, <http://dle.rae.es/?w=diccionario>, consultado el día 2 de mayo de 2016.

<sup>178</sup> Ídem.

<sup>179</sup> Ídem.

“desaparecer” es “dejar de estar a la vista o un lugar”, “dejar de existir”, “dicho de una persona o cosa: pasar a estar en un lugar que se desconoce”.

En ese orden de ideas, en cuanto a la expresión “no sea localizable”, la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, realizó una interpretación, en la cual estableció que: “el lugar de localización del contribuyente frente a la administración pública en materia tributaria, aunque de hecho no esté presente. No existe razón por la que la autoridad deba buscar a la persona fuera de su domicilio, pues se entiende que es el lugar que señaló para cualquier cuestión de orden tributario; de ahí que la expresión "no sea localizable" se refiere a los casos en que no sea posible encontrarla en su domicilio fiscal al momento en que se presenta el notificador, y su hipótesis se actualiza cuando, habiendo seguido la mecánica de la notificación personal, se deja citatorio para que el destinatario acuda a las oficinas de la autoridad dentro del plazo de 6 días, a efecto de practicar en ese sitio la notificación y no lo hace ante su inasistencia”.<sup>180</sup>

De lo antes expuesto, es de mencionar, que la autoridad judicial al realizar la interpretación, de la expresión “no sea Localizable”, se refiere a los casos, en que no sea posible encontrar al contribuyente buscado, en su domicilio fiscal al momento en que se presenta el notificador, de lo cual entiendo que el contribuyente, debe de estar siempre en espera del notificador o del ejecutor (en el caso que nos interesa), o dejar a una persona siempre encargada del domicilio, en caso que este llegara a salir, por cuestiones personales, para adquirir papelería, alimentos, libros, supervisar obras de construcción, asesorar clientes, etc.

---

<sup>180</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, rubro: “NOTIFICACIÓN POR ESTRADOS. INTERPRETACIÓN DE LA EXPRESIÓN "NO SEA LOCALIZABLE" ESTABLECIDA EN LA PRIMERA PARTE DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 134 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013 Época: Décima Época, Registro: 2010149, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2ª/J,118/2015 (10ª.), Página: 1892.

Pero, qué pasaría en el supuesto, de que algún contribuyente tenga la imperiosa necesidad de salir de su domicilio o ausentarse fuera del estado o del país, por la causa que fuera y no contara con alguna persona para dejarla encargada del domicilio fiscal, se le podría situar en el supuesto de “no localizado” o se encontraría “desaparecido”.

En cuanto al procedimiento Administrativo de ejecución, en el peor de los escenarios, en que algún contribuyente, tuviera una multa, la cual fuera pagada y no replicara el pago en el sistema o algún pago de una declaración de impuestos, o un mandamiento de ejecución mal elaborado, así como en el pago de un crédito.

En el primer caso, el contribuyente estaría confiado en que ya realizó el pago correspondiente y saldría del domicilio fiscal sin mayor preocupación, y en ese momento se emitiera el mandamiento de ejecución correspondiente, y acudiera el ejecutor al domicilio fiscal, para llevar a cabo la diligencia encomendada, sin que la pueda llevar a cabo, porque no se pudo encontrar al contribuyente en su domicilio y el mismo, caería en el supuesto de “no localicen” o “desaparezca”, como lo señala el Código fiscal de la Federación.

En el caso anterior el contribuyente, tendría que estar pendiente en su domicilio hasta por cinco años, en el supuesto que no se emitiera el mandamiento de embargo, inmediatamente, porque el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años y la autoridad competente, tiene ese lapso de tiempo para emitir dicho mandamiento.<sup>181</sup>

---

<sup>181</sup> Artículo 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos o a través del juicio contencioso administrativo. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Lo anterior, tiene relevancia, porque el procedimiento administrativo de ejecución implican la realización de una multiplicidad de actos de autoridad, que pueden llegar a tener una injerencia grave en los derechos fundamentales de los particulares, tales como el derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio, o bien, el derecho del contribuyente a conocer el nombre de quien lo dio como “no localizable” y que elementos tomo en consideración para ese hecho, entre otros.

Por tanto, es clara y evidente la posibilidad de que en la realización de los correspondientes procedimientos, se cometan violaciones a los derechos humanos, en contra de los principios de certeza y legalidad.

En este tenor, se advierte las amplias reticencias, que existe en el terreno de las estrategias que ocupa la autoridad fiscal competente, para ejercer presión y limitar la actuación, de los contribuyentes, para conseguir sus finalidades a cualquier costo, a modo de ejemplo tenemos, cuando se deja sin efecto el certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI).

Lo cual tiene como finalidad impedir al contribuyente que continúe desarrollando su actividad mediante ese certificado y que constituye, una medida de carácter definitivo, pues ese hecho no tiene establecida una temporalidad, ni se advierte que su finalidad, sea asegurar la eficacia de la resolución en quien pudiera recaer, por lo que, la privación de derechos que

---

Asimismo, se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

El plazo para que se configure la prescripción, en ningún caso, incluyendo cuando este se haya interrumpido, podrá exceder de diez años contados a partir de que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido. En dicho plazo no se computarán los periodos en los que se encontraba suspendido por las causas previstas en este artículo.

La declaratoria de prescripción de los créditos fiscales podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora o a petición del contribuyente. *Código Fiscal de la Federación 2016*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, Cámara de Diputados, consultado el día 04 de mayo de 2016.

produce en los gobernados, no se encuentra sujeta a ninguna condición, sino que constituye la finalidad propia de la resolución tomada, porque produce los efectos de una cancelación, es decir, una supresión definitiva del certificado obtenido por el contribuyente.

Como ya se vio en el capítulo cuarto, en cuanto al procedimiento para subsanar irregularidades detectadas o desvirtuar la causa por la que se dejó sin efectos su certificado de sello digital, se restringió el uso de tu certificado fiel (actualmente e. firma) o el mecanismo que utiliza para la expedición de factura electrónica (actualmente e. firma), no es un procedimiento eficiente y por demás es arbitrario.

Lo anterior, porque la autoridad, requiere un archivo digitalizado con la resolución administrativa a través de la cual se dejó sin efectos su certificado de sello digital, así como los elementos probatorios que desvirtúen o subsanen las irregularidades detectadas, o que soporten los hechos, o circunstancias que manifiesta, además, cuando se solicite este caso de aclaración, la autoridad fiscal podrá requerir información o documentación adicional, de lo cual se aprecia, que nunca se establece, como se van a desahogar esas pruebas, ni como las va a valorar, además está el hecho de que quien las valora, no es una autoridad imparcial como un juez, el cual rige sus actuación, conforme a los principios éticos, de independencia, imparcialidad, objetividad y profesionalismo, los cuales son requisitos indispensable para ejercer esa actividad.

Consecuentemente, la ley que crea y que autoriza la realización de actividades tendientes al cobro de un crédito fiscal, no fija los lineamientos mínimos, bajo los cuales, se debe regir los casos en que no sea posible encontrar a un contribuyente, en su domicilio fiscal, al momento en que se realiza una diligencia de requerimiento de pago y embargo, por el ejecutor fiscal, por lo se deja a su consideración, si debe de realizar una visita o varias visitas.

En el supuesto, de que el ejecutor realice con los vecinos del lugar, una indagatoria y de como resultado, que el contribuyente salió y no se encontró en ese momento, y habiendo seguido la mecánica de la notificación personal, este amplía su margen de su actuación, al realizar varias visitas al domicilio fiscal, al no estar ese hecho especificado en la norma reglamentaria, podrá el ejecutor estar reglando aspectos sustantivos, que sólo corresponden a la ley por disposición constitucional.

En este sentido, la norma donde se establece, que el ejecutor designado, al acudir al domicilio fiscal a practicar la diligencia de pago y embargo, es incierta en cuanto a la forma y límites de las visitas, a lo que se suma la ausencia de una regulación que establezca la duración de las mismas y los casos en que deban ser varias visitas, porque existan elementos que presuman, que el contribuyente buscado asiste eventualmente al mismo, supuesto en el cual deba de prolongarse esa reiteración de visitas.

De lo anteriormente expuesto, resulta contrario, al principio de certeza que se encuentra establecido en el artículo 14 constitucional, pues no se establecen los requisitos mínimos de procedencia de dicha actuación. Además de que transgrede el principio de seguridad jurídica, porque el gobernado nunca se debe de encontrar en una situación de incertidumbre jurídica y da como consecuencia un estado de indefensión.

Por lo tanto, en materia tributaria debe destacarse el papel relevante, que se concede a la ley “tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora o como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la

autoridad, o la prohibición del exceso; así como a través de la aplicación de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa”.<sup>182</sup>

Además, en cuanto supuesto aludido constantemente, se observa que no se estaría respetando, la garantía de no discriminación, la cual se encuentra contenida en los artículos 1o., párrafo tercero, y 4o., párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde se advierte que la no discriminación, es una verdadera garantía individual, consistente en el derecho subjetivo público del gobernado de ser tratado en la misma forma que todos los demás y el correlativo deber jurídico de la autoridad de garantizar un trato idéntico a todas las personas ubicadas en las mismas circunstancias. O que anule o menoscabe los derechos y libertades de las personas, y por ello, deben gozar de los mismos derechos y de la igualdad de oportunidades, para ejercer las libertades fundamentales en las esferas política, económica, social, cultural, civil o en cualquier otra.

Finalmente, importa señalar que el procedimiento administrativo de ejecución y el procedimiento de notificación, tienen finalidades diferenciadas<sup>183</sup>, pero a simple vista se observa que tienen un elemento en común, como es el inicio de su procedimiento, el cual se realiza en un primer momento en el domicilio fiscal, además de comparten terminología, como son los supuesto no localización, “no es localizable” y “desaparezca”.

---

<sup>182</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE”, Época: Décima Época, Registro: 2002649, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, enero de 2013, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1ª./J. 130/2013 (10ª) Página: 437.

<sup>183</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “CONEXIDAD PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 124, FRACCIÓN V Y 125, PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO TODO ACTO QUE SEA ANTECEDENTE O CONSECUENTE DE OTRO ACTUALIZA DICHA FIGURA” Época: Novena Época, Registro: 163854, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Septiembre de 2010, Materia(s): Administrativa, Tesis: VI.1º.A.299 A, Página: 1216.

### V.3. LOS DERECHOS QUE TIENEN LOS CONTRIBUYENTES A LA LIBRE OCUPACIÓN Y AL EJERCICIO DE SUS DERECHOS ECONÓMICOS.

En primer lugar, en cuanto a este tema, si entendiendo por derecho económico, “cada una de las formas de organización económica de las sociedades, tienen, necesariamente una expresión normativa, que escrita o no, determina las relaciones que se establecen entre los individuos, de una comunidad, para satisfacer sus necesidades económicas. Ahora bien, estas expresiones normativas a que nos hemos referido, no todas tienen que ver necesariamente con lo que hoy conocemos como Derecho Económico. Si revisamos algunos textos jurídicos y económicos que han tratado el tema general de la relación, entre economía-derecho/derecho-economía podemos encontrar propuestas que han llevado a la confusión sobre el concepto derecho económico”.<sup>184</sup>

Para el caso, en particular me referiré a las personas físicas que desarrollan actividades profesionales, las cuales presentan diversas variantes, por la naturaleza de su actividad, como es: estar constantemente fuera de su domicilio, localidad, estado o en dado caso fuera del país, etcétera.

Cabe mencionar, que la autoridad judicial, ha realizado interpretaciones, en cuanto a la expresión “no sea Localizable”, de lo cual se entiende que el contribuyente debe de estar siempre “localizado” en espera del ejecutor o en caso contrario, dejar a una persona siempre encargada del domicilio.

Una de las finalidades de los egresados de universidades o de institutos de enseñanza superior, es que pueden desarrollar las actividades relacionadas con su profesión a fin de obtener una remuneración económica.

---

<sup>184</sup> Witker Jorge, *Curso de Derecho Económico*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2008.

El ejercicio de la actividad profesional, se ubica en el régimen fiscal de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Una de las formas más usuales, en que pueden desempeñar su actividad, es la de ingresos por la prestación de servicios profesionales. Este supuesto surge, cuando el profesionista presta servicios profesionales a un cliente, en donde se determinan las condiciones bajo las cuales se prestará este servicio.

En ese contexto, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) grava los ingresos provenientes de un servicio personal independiente, es decir, los honorarios, los cuales derivan de una prestación de servicios profesionales a un cliente, que puede ser tanto una persona física o una persona moral. Un ejemplo, de los profesionistas que se ubican en este tipo de régimen son los dentistas, médicos, arquitectos, ingenieros, abogados entre otros.

Se hace mención, que no todos los profesionistas, cuentan con infraestructura, recursos humanos, recursos materiales, entonces como resolverían la problemática de salir del domicilio fiscal, sin dejar, a una persona encargada del mismo, sin que la autoridad fiscal los pueda poner en un estatus de “no localizado” “no sea Localizable” o “desaparezca”.

Por tal razón, encontramos que se está impidiendo el ejercicio de un derecho económico, lo anterior se ve reflejado en el terreno de las estrategias que ocupa la autoridad fiscal competente, para presionar al contribuyente para que cambie su forma de actuar y trabajar.

Lo anterior, se sustenta en el hecho, de que el contribuyente cliente, que ocupa los servicios de un contribuyente profesionista, como efecto de dicha prestación de servicios, tendrá la obligación, de expedir el comprobante respectivo, para efectos de que se pueda realizar, la deducción o acreditación respectiva.

En ese tesitura, resulta perjudicado el contribuyente al cual, le cancelan su certificado de sello digital o el certificado de Firma electrónica avanzada (actualmente e. firma), o se restringe el mecanismo que usan las personas físicas para efectos de la expedición comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), al incurrir en los supuestos de no localización, por lo tanto, va a estar imposibilitado a emitir comprobantes fiscales.

Esto da como resultado, que un contribuyente cliente, ya no utilice los servicios profesionales, de una persona que se encuentre en un estatus de “no localizado”, “no localizable o desaparezca”, porque el Código Fiscal de la Federación, es claro en señalar que no se les dará efecto alguno a los comprobantes emitidos, por los contribuyentes que se encuentren en este estatus.

En esa tesitura, la resolución miscelánea es clara en señalar, que los contribuyentes que se sitúen en el estatus mencionado, no podrá aplicar las facilidades previstas en esta, como son: cuando se solicite alguna devolución de IVA o cuanto al contribuyente cliente, que produzca y distribuya productos destinados a la alimentación, o medicinas de patente, y utilice los servicios de un contribuyente que se encuentre en un estatus de “no localizable”, tampoco podrá aplicar dichas facilidades.<sup>185</sup>

Lo que va a ocasionar, que los empleadores ya no utilicen los servicios profesionales, de estos contribuyentes, que se encuentre en ese supuesto de “no localizado” “no localizable” o “desaparezca”.

Así, de una interpretación conforme de los artículos 27, 29 y 29-a del código fiscal de la federación, por parte de la Primera Sala del más alto tribunal del país, en cuanto a la posibilidad de utilizar comprobantes fiscales para deducir o acreditar determinados conceptos, no es posible interpretar

---

<sup>185</sup> *Resolución Miscelánea fiscal para 2016 y sus Anexo 19*, números: 2. 3. 14, 2. .3. 15 y 2. 3. 17, is[http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421199&fecha=23/12/2015), consultada el día 17 de abril de 2016

dichas normas, con el fin de que pierda validez, por un elemento ajeno a la operación, como el hecho de que el contribuyente que lo expidió esté como "no localizado" por parte del SAT. Pues dicha interpretación no puede llegar a ese grado, porque sería contraria a la norma constitucional que prohíbe la actuación arbitraria de la autoridad (principio conocido como interdicción de la arbitrariedad), ya que lo trascendental es la operación y documentación que la ampara.<sup>186</sup>

Asimismo, el artículo 26, del Pacto de San José reconoce la obligación de satisfacer progresivamente, las normas económicas, sociales y sobre educación ciencia y cultura. Así, en ese tenor conviene señalar que los derechos económicos y sociales reconocidos en el ordenamiento jurídico deben ser progresivos: es decir, deben desarrollarse constantemente para el beneficio de los gobernados. Por lo tanto, el Estado no puede adoptar medidas normativas o fácticas que los perjudiquen o que obstaculicen su efectiva aplicación.

Esta obligación de progresividad, se satisface de distintas maneras, de acuerdo con el derecho de que se trate. En principio, un Estado tiene la obligación positiva de hacer, cuando promueve o brinda las prestaciones necesarias para hacer efectivo el derecho a la libre ocupación, toda vez que las obligaciones positivas, son el fundamento principal de los derechos de prestación.

Pero, los derechos económicos y sociales también deben ser garantizados por el Estado de manera negativa, absteniéndose de dañar la economía personal de los contribuyentes y evitar las conductas de terceros

---

<sup>186</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN CONFORME DE LOS ARTÍCULOS 27, 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULAN, CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”, Época: Décima Época, Registro: 2006235, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 5, Abril de 2014, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1ª. CLVI/2014 (10ª), Página: 792.

que permitan la realización de ese daño. La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha entendido, que los derechos económicos, se encuentran protegido por el artículo 26.

En cuanto, a la garantía de libre ocupación cabe destacar, que dentro de la multiplicidad, de derechos y garantías insertos en la norma fundamental constitucional, se reconoce el derecho de libre ocupación, toda vez que implica la actividad inherente a todo ser humano como lo es el trabajo, el cual es titulado a través de máximas constitucionales, que cualquier persona puede gozar con la realización de actos tendentes a administrarse a sí mismo y a los suyos de los bienes necesarios, para subsistir, desarrollarse, y progresar.

El trabajo es necesario para formar y mantener una familia, adquirir el derecho de propiedad y contribuir al bien común, de los seres que rodean al trabajador.

Por lo anteriormente expuesto, se deriva la conclusión de que dicho principio tiene dos sentidos primordiales: el primero, la facultad que tiene toda persona para dedicarse a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siempre y cuando sea lícita y, el segundo, referente a que esa libertad únicamente podrá coartarse por determinación judicial cuando se ataquen derechos de tercero o por resolución administrativa cuando se ofendan los derechos de la sociedad.

#### V.4. LA CANCELACIÓN DEL CFDI, COMO UN ACTO PRIVATIVO.

Por cuanto hace a los actos administrativos, que tienen el como base los actos privativos, los cuales encuentran su fundamento constitucional, en el artículo 14, este establece la garantía de audiencia y el principio de seguridad jurídica, como ya se mencionó con anterioridad. La cual impone la

obligación, de antes de emitirlos, va a someter a las partes a un esquema de juicio previo, en donde se observen las formalidades esenciales del procedimiento; “de ahí que su diseño estructural y funcional, de estos procedimientos, deben atender a estas condicionantes básicas y al principio sine qua non. El mismo tratamiento, debe darse, a los actos constitutivos de un nuevo status que pueda disminuir prerrogativas o situaciones creadas (impedir acciones, afectar propiedades o situaciones, eliminar posiciones jurídicas, entre otros). En todos estos casos debe satisfacerse el debido proceso legal, con amplias y suficientes posibilidades de defensa”.<sup>187</sup>

En torno a esto, es conveniente tener presente lo que nos señala el Doctor Miguel Acosta Romero, en cuanto a los decretos legislativos, por ser este el origen de la modificación legal al ordenamiento, donde se contiene el procedimiento para la emisión de comprobantes, el cual señala:

“que cuando el Congreso de la Unión emite decretos, y con la aclaración ya mencionada en líneas anteriores de que la Constitución, no da bases para distinguir entre leyes y decretos, y que en la práctica en México ha sido de usar indistintamente uno u otro término, aplicando el criterio de doctrina, el decreto legislativo será todo aquel que emane del Congreso de la Unión o de cualquiera de sus cámaras, actos mediante los cuales se expresa una resolución, creando una situación jurídica concreta o particular, ejemplos: aprobación de un presupuesto ejercido, el uso de una condecoración extranjera, dar a conocer que una ley ha sido aprobada, autorizar la salida al extranjero del jefe de estado, etc.”<sup>188</sup>

En cuanto al criterio jurisprudencial, “emitido por los Tribunales Colegiados de Circuito, al señalar que el mismo tratamiento debe darse a los actos constitutivos de un nuevo status que pueda disminuir prerrogativas o

---

<sup>187</sup> SCJN – JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “ACTOS TERMINALES EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS. DEBEN DISTINGUIRSE ENTRE LOS DE MOLESTIA Y LOS PRIVATIVOS, A FIN DE CONSEGUIR, PRIORITARIAMENTE, LA DEFENSA DE LOS PROBABLES AFECTADOS”, Época: Décima Época, Registro: 2011340, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Reiteración Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Materia(s): Constitucional, Tesis: I, 1º. A. E. J. /3. (10ª.), Página: 996.

<sup>188</sup> Acosta Romero Miguel, Derecho Administrativo, México, Editorial Porrúa S.A. de C.V., 1995, p.982.

situaciones creadas”. En la tesis antes mencionada, cabe hacer un paréntesis y una aclaración, en cuanto a estas, también concurre la garantía de audiencia, la cual impone a la autoridad correspondiente, que antes de emitir los actos privativos, se va a someter a las partes a un esquema de juicio previo, donde se observen las formalidades esenciales del procedimiento. Por lo cual esta tesis y las demás aplicables a cuestiones de legalidad, son de observancia obligatoria para la autoridad fiscal.

Lo anterior, tiene su razón de ser, por lo establece el título sexto, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria<sup>189</sup>, con el nombre ‘la responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria’, en su artículo 34, en donde señala que: “El Servicio de Administración Tributaria será responsable del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan.

El Servicio de Administración Tributaria deberá indemnizar al particular afectado por el importe de los gastos y perjuicios en que incurrió, cuando la unidad administrativa de dicho órgano cometa falta grave al dictar la resolución impugnada y no se allane al contestar la demanda en el concepto de impugnación de que se trate. Para estos efectos, únicamente se considera falta grave cuando la resolución impugnada:

‘II. Sea contraria a una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad. Si la jurisprudencia se publica con posterioridad a la contestación no hay falta grave’.

En los casos de responsabilidad, del Servicio de Administración Tributaria, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal que rijan materias similares y los principios generales del derecho que mejor se avengan a la naturaleza y fines de la institución”.

---

<sup>189</sup> *Ley del Servicio de Administración Tributaria*, Cámara de Diputados, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lsat.htm> , consultada el día 15 de mayo de 2016.

De esta manera, es importante destacar que la suprema corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado aclarando que la jurisprudencia, es invocarle en los juicios seguidos ante los juzgados y tribunales, pero no lo es para las autoridades administrativas y mucho menos lo es, que éstas (las autoridades administrativas), tengan que regular su accionar y resolver al tenor de lo prescrito por las jurisprudencias, toda vez que las autoridades por ser de carácter administrativo, solo están sujetas al mandato de la ley, por lo que únicamente pueden basar sus actos y resoluciones en lo que la ley les permite de acuerdo a sus facultades y atribuciones, sin más impedimento que lo que la propia legislación les señale”.<sup>190</sup>

Por lo tanto, la jurisprudencia que sea contraria a una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad. Si es de observancia obligatoria para el Servicio de Administración Tributaria, toda vez que ese supuesto se encuentra contenido en la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Continuando y para efecto de visualizar la inexactitud, en que incurrió el congreso de la Unión, al eliminar de manera unilateral, los demás esquemas de facturación que venían funcionando en el país y solo dejar el esquema de “comprobantes fiscales digitales por internet”, porque en ese momento lo considero beneficiosa para los contribuyentes, quiero suponer, lo cual en la realidad no resulta del nada favorable para estos, al cambiar de golpe y sin cuestionar a los interesados, si no les resultaba perjudicial esa medida.

La idea principal, es la alteración de la modalidad para la emisión de los comprobantes fiscales, para detallar este aspecto es dable señalar lo que establecía el Código Fiscal de la Federación, vigente para 2010 y antes de

---

<sup>190</sup> Díaz Córdova y Iópez, Roberto y Rabasa Gamboa Emilio, *Problemas Actuales de Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A de C.V., México, 2006. pp.58 y 59

ese año, las formas que existían para el efecto, eran las siguientes: el de documentos digitales y comprobantes simplificados, el último era emitido, por la mayoría de contribuyentes, pues solo tenía como requisito fundamental, el que solo solicitaban a la autoridad fiscal, los folios para imprimir facturas con algún impresor autorizado y estas tenían una vigencia de dos años, y además podía prorrogarse esa vigencia.

Después, en el año de 2011 se incluyó dentro de los esquemas de comprobación, al comprobante fiscal digital por internet, el cual no era para la mayoría, debido a su complejidad, requerimiento de tecnología y soporte técnico. Posteriormente, sale otra forma de factura hecha en papel, la cual es el comprobante con código de barras bidimensional.

De acuerdo, con el SAT este esquema es una opción de facturación para los contribuyentes que tienen ingresos iguales o menores a \$ 4'000,000, al año. Este esquema consiste en incluir un dispositivo de seguridad (el cual es código de barras bidimensional), en este punto se menciona nuevamente que se solicitaban los folios y se imprimían, con el impresor autorizado para tal efecto. Pero existía la posibilidad de que estuviera como “no localizado”, el contribuyente en el sistema y el impresor autorizado tenía la obligación, en esa situación de no imprimir más comprobantes.

Sin embargo, el contribuyente no se encontraba tan limitado, como en la actualidad, porque en el supuesto antes mencionado, uno podía emitir comprobantes de más, a los que necesitaba. Entonces los contribuyentes contaban con talones de comprobantes impresos suficientes, para seguir cumplimiento con su cometido, de seguir realizando su actividad económica, para seguir teniendo ingresos, aunque estuviera como “no localizable” o “desapareciera” y hasta en tanto tuviera comprobantes impresos vigentes, “acto, que la autoridad fiscal vio con malos ojos”.

Continuando, con las diferentes modalidades de facturación que existían, encontramos que en el año 2013, por disposición oficial son: factura

electrónica a través de Internet (CFDI), factura electrónica a través de un proveedor autorizado de Certificación, factura electrónica (para personas físicas que en el último ejercicio declarado tuvieron ingresos iguales o menores a 500 mil pesos).

En ese año, le quitaron eficacia a la facturación en papel o factura impresa con Código de Barras Bidimensional (para personas físicas), al señalar que era una representación impresas correspondiente del comprobante (cuando el receptor así lo solicite), en este tipo de comprobante se estableció, que podían seguir facturando bajo este esquema hasta el 31 de marzo de 2014, siempre y cuando a partir del 1 de abril migren al esquema de facturación electrónica.

Y en el caso de incumplimiento (ósea, de no migrar), perderá el derecho de aplicar la facilidad y considerándose como obligados para efectos a partir del 1° de abril de 2014. Se justificó este cambio, en cuanto a que la factura electrónica permitiría lo siguiente:

- La deducibilidad de los gastos de los contribuyentes, con lo que las devoluciones de impuestos con saldos a favor serán más rápidas;
- El incremento en la posibilidad de hacer crecer los negocios, porque al poder facturar electrónicamente se atraen a más clientes que podrán deducir sus gastos;
- Además de los considerables ahorros de envíos y almacenamiento en papel.

Lo anterior, no se ve reflejado en la actualidad, toda vez que en relación al punto uno, aunque se escoja opción de devoluciones automáticas, la autoridad puede requerir información y/o documentación adicional, a la presentada en el trámite y así retrasar el trámite en cuestión. Además, que puede uno encontrarse en el estatus de “no localizable o desaparezca”, y con ese simple hecho, no se autoriza la devolución, como ya se observó, en líneas anteriores.

En cuanto, al segundo punto, los negocios a raíz de la implementación de los CFDI, muchos negocios no han crecido y por el contrario ven limitados sus ingresos, al poder caer en algún supuesto de cancelación de los certificados de sello digital.

Por el otro lado, limita su actividad económica al no adquirir bienes o servicios, con contribuyentes que se encuentren en un estatus de “no localizado”, “no localizable” o “desaparezca”, porque al llevar operaciones con estos, no tendrán validez sus comprobantes o hasta al grado de acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales. Lo cual va en contra de la finalidad de los comprobantes fiscales, pues como ya se vio con anterioridad, su finalidad y origen es comprobar operaciones, no limitar actividades económicas.

En cuanto, al tercer punto, en los considerables ahorros de envíos y almacenamiento en papel, los contribuyentes tienen que hacer un gasto, en la actualidad para adquirir una computadora que tenga capacidad para descargar las aplicaciones o los programas para generar comprobantes, así como tener acceso a internet, para realizar todo el proceso antes mencionado, papel para impresión, además de una impresora para el supuesto que los clientes pidan una representación impresa de un CFDI o hasta el grado de contratar los servicios de un certificador autorizado, como ya se vio anteriormente, claro está, si se cuenta con los recursos económicos.

En este punto es dable, mencionar que al afectar esa situación se debió de hacerse a modo de renuncia, por parte de las personas que estaban emitiendo comprobantes y además, que ese estatus era un verdadero beneficio, porque no limitaba la emisión de comprobantes de forma completa, como ocurre en la actualidad, al cancelar los certificados de sello digital.

Cabe aclarar, que en el momento en que se reformo el Código Fiscal de la Federación y se eliminó de manera total, este beneficio. No se podía afirmar en ese momento, que la emisión de comprobantes fiscales digitales por Internet, era benéfica o no, porque ese examen depende de su aplicación práctica, así como por los resultados obtenidos a corto y largo plazo. Pero en la actualidad, podemos realizar ese análisis, al observar que sus efectos resultan adversos para los contribuyentes.

A modo de asimilación, “la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, en su artículo 11, fracción V, condiciona la renuncia del interesado, como forma de extinción del acto administrativo, a que este se hubiere en su exclusivo beneficio y no sea en perjuicio del interés público. Dicho de otra manera, el beneficiario exclusivo de un acto administrativo, puede provocar su extinción renunciando al beneficio respectivo, siempre y cuando no sea en perjuicio del interés público”.<sup>191</sup>

Además, de que en el momento en que se realizó esa modificación normativa, para la emisión de comprobantes no se podía alegar que dicha modificación era benéfica o no, porque no se contaba con elementos objetivos, resultados, a los cuales se les aplicara una valoración, que diera como resultado, determinar si esa modificación era benéfica o no, para los contribuyentes a quienes se les modifico esa situación.

De esta manera, el hecho que la autoridad fiscal, proporcione los folios y los certificados para emitir comprobantes fiscales digitales por internet, no resulta que esto, sea una concesión. “Entendiéndose por este, el acto por el cual se otorga un derecho a un sujeto para su uso o explotación de los bienes del estado), la autorización, la licencia y el permiso (aun y cuando existen diferencias de fondo entre ellas tiene el común denominador de ser actos en razón de los cuales la administración autoriza el ejercicio de un

---

<sup>191</sup> Aguilar Camacho Mario Jesús, *Acto de Gobierno Valoración Jurídico-Política*, Editorial Porrúa S.A. de C.V., México, 2005. P. 370.

derecho preexistente, que ha sido limitado por razones de seguridad nacional), ni es una dispensa (es el acto por el cual se autoriza a los sujetos a cumplir con una obligación o una carga que tenía establecida), ni una admisión (es el acto por el cual se autoriza el ingreso de un sujeto a un servicio público, como el caso de la inscripción en una escuela oficial”.<sup>192</sup>

En esa tesitura, la ”aplicación en el tiempo del ordenamiento jurídico-administrativo. En relación a la posibilidad de retroacción, se califica expresamente de excepcional por la norma legal que acaba de transcribirse, con lo cual se destaca que el principio y la regla general es la irretroactividad y se pone de manifiesto igualmente qué es lo que con ella se pretende: proteger a los particulares de posibles intromisiones de la administración en sus esferas privadas, esto es, impedir que la administración, actuando hacia al pasado, agrave, la situación de los ciudadanos. La admisión de la irretroactividad del acto susceptible de producir efectos favorables a su destinatario confirma esta misma idea. La retroactividad queda excluida de la potestad reglamentaria de la administración.

Otro elemento, que aporta otro argumento complementario al anterior, es el que señala el artículo 57.3 LPC (Ley de régimen jurídico de las administraciones públicas, Ley del Derecho público Español), ya que dicho precepto dispone que “los actos de la administración se presumirán válidos y producirán efecto desde la fecha en que se dicten”, si bien ‘excepcionalmente podrá otorgarse eficacia retroactiva cuando se dicten en sustitución de acto anulados, y asimismo cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran, ya en la fecha a

---

<sup>192</sup> *Ibidem*, p. 366.

que se retrotraiga la eficacia del acto y éste no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas”<sup>193</sup>.

“En el tema de la posible eficacia de los derechos adquiridos, como posible obstáculo a un cambio en la regulación, ha solido abordarse en derecho administrativo desde una famosa categorización de situaciones jurídicas que formuló a principios del siglo Duguit. Existen, por una parte, ciertas situaciones que serían objetivas, legales o reglamentarias, porque son generales y configuran un estatus jurídico de todas las personas a las que se refieren, en cuanto a que tienen su origen directo en la ley o norma que los creó y no en el acto o resolución alguna, que de existir, no sería otra cosa que una mera condición de la aplicación de la Ley misma. Nacidas directamente de la ley, tales situaciones (las relativas al estado y capacidad de las personas, a la nacionalidad, al estado familiar, al régimen de la propiedad, etc.) habrían de seguir en todo momento las vicisitudes de la propia ley que las dio vida, cuya ulterior modificación, sustitución o abrogación, por otra ley posterior no podría considerarse por ello atentatoria contra los derechos en su día reconocidos a sus titulares por la norma primitiva”.<sup>194</sup>

Por otro lado, “Los principios de buena fe, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, proclamados en el artículo 9 de la constitución, obligan a otorgar protección a quienes legítimamente han podido confiar en la estabilidad de ciertas situaciones jurídicas regularmente constituidas en base a las cuales pueden haberse adoptado decisiones que afecten no sólo al presente sino al futuro....de aquí que lo que rotundamente

---

<sup>193</sup> García de Enterría, Eduardo y Ramón Fernández, Tomás, *Curso de Derecho Administrativo I*, Editorial Civitas Ediciones, S.L., Madrid, España, 2000, Décima Edición, p. 91.

<sup>194</sup> *Ibidem*. p. 93.

no puede aceptarse es que una norma, ni reglamentaria, ni legal, produzca una brusca alteración en una situación regularmente constituida al amparo de una legislación anterior desarticulando por sorpresa una situación en cuya perdurabilidad podía legitimarse confiarse y por ello esos cambios, sólo pueden admitirse cuando así lo imponga el interés público y en todo caso, ofreciendo medios y tiempo razonable para replantear las situaciones individuales afectadas”.<sup>195</sup>

Cabe mencionar que “los fenómenos de promoción y disuasión de comportamientos relevantes para el ordenamiento tributario, se presentan como un híbrido, porque estructuralmente se añaden e incorporan al cuerpo orgánico del tributo sin mayores peculiaridades. Sin embargo, es precisamente en el aspecto funcional donde se advierte la distinción, ya que las diversas variedades de normas que conviven-no siempre de manera armónica-dentro del tributo obedecen a distintas finalidades: plasmar el principio de capacidad contributiva, dirigismo económico, obstrucción a la evasión fiscal, etc.

Todo, absolutamente todo este esquema complejo es parte integrante del ordenamiento tributario, que no puede, ni debe desligarse del ordenamiento jurídico general, y en especial del derecho constitucional como eje central de los fines que persigue la colectividad, a través de la utilización de distintos instrumentos jurídicos”.<sup>196</sup>

De lo anterior se desprende, una interrogante ¿Cómo delimitar e identificar con precisión los fines a los que puede servir un beneficio y la medida en la que debe de articularse su incidencia?, para responder esta pregunta, “evidentemente se debe de hacer un análisis que excede nuestro objeto de investigación, es un estudio que debe de efectuarse desde una asignatura interdisciplinar, pero sobre todo es una labor jurisprudencial; sólo

---

<sup>195</sup> García de Enterría, op.cit., p. 94.

<sup>196</sup> Velarde Aramayo María Silvia, *Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario*, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid, 1997, p. 44.

a través de la ponderación de valores, mediante la interpretación del texto constitucional, es posible ir perfilando el equilibrio que debe darse entre los distintos principios. De esta forma debe de limitarse que se debe de entender por fines fiscalmente protegidos y como deben ponderarse algunos términos como <<interés general>>, <<utilidad pública>>, <<beneficencia>> y otros muchos”.<sup>197</sup>

Por todo, lo anteriormente expuesto, se concluye que no representa un beneficio para los contribuyentes el esquema de comprobantes CFDI, que actualmente se está aplicando. Coincido en que el estudio del tema en cuestión, se debe de realizar desde una temática jurisprudencial, para que tenga una verdadera base, por lo cual me permito constantemente citar jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, por ser este el poder constitucionalmente encargado de hacer una interpretación de las leyes, la cual representa una muy noble función.

Para estructurar el elemento de las situaciones jurídicas, el cual es un tema un tanto, no muy digerible, además de que en la actualidad no se han suscitado argumentos, en cuanto a este componente, por lo cual se han dejado entredicho, por una parte la suprema corte de justicia de la nación y por la otra la perspectiva doctrinal, a modo de conocer todos los elementos que estructuran este elemento.

En este punto, considero conveniente citar a los autores Amorocho Martínez, Fabio Cesar y Bolívar Ríos Jorge Eliécer, los cuales hacen una precisión, sobre la estructura de la jurisprudencia de la revocación,<sup>198</sup> de

---

<sup>197</sup> *Ibidem*, p. 47.

<sup>198</sup> En Colombia, es un mecanismo por el cual un acto administrativo ya sea de carácter general o particular, sea que esté o no esté firme, extinguido, suprimido, desaparecido, sustituido por el mismo organismo que lo expidió o por el inmediato superior de este (autoridades de la administración pública) por una decisión en sentido contrario, de oficio o a solicitud de parte, es decir, con la expedición de otro acto administrativo, tomada por fuera de las etapas del procedimiento administrativo, en virtud de las cuales expresa y especialmente señaladas por la ley.

actos particulares y concretos, en donde señalan que se entiende por inmutabilidad de los actos administrativos.

Estos autores reconocen, como primer componente “se debe de tener en cuenta que los derechos subjetivos tienen una especial protección en los diferentes ordenamientos jurídicos. Cuando un acto administrativo haya creado o modificado una situación jurídica de carácter particular y concreto o reconocido un derecho de igual categoría no podrá ser revocado (inmutabilidad de los actos administrativos) sin el consentimiento expreso (expreso significa que exista una manifestación externa por parte titular del derecho) y escrito del respectivo titular del derecho, sin este consentimiento la administración no podrá aplicar la revocación directa al acto administrativo, sea que lo quiera realizar de manera oficiosa o a solicitud proveniente de un tercero o cuando habiendo sido solicitada por el titular del derecho la revocación pueda afectar a terceros”.<sup>199</sup>

En cuanto, a la irretroactividad de las Leyes, la tesis sujeto, de este estudio, tiene relación con la cuestión planteada, el cual es, el tema de la irretroactividad de las leyes, esta figura se encuentra establecida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en esencia menciona, que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, lo cual da como resultado que la que la ley deba de entrar en vigor antes de la ejecución del hecho.

Por el contrario, “la prohibición de retroactividad de una ley no es absoluta pues en algunos casos se encuentra expresamente permitida, de acuerdo con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como en el caso de que sea favorable a los particulares, cuando beneficia al interés público, cuando en el caso de las sanciones, la infracción es más

---

<sup>199</sup> Amorochó Martínez, Fabio Cesar y Bolívar Ríos Jorge Eliécer, *la estructura de la jurisprudencia de la revocación de actos particulares y concretos*, Justicia Juris, ISSN, 1692-8571, vol. 6, n.º. 13, Abril-diciembre 2010, pag. 9-10, publicada en internet, file:///C:/Downloads/Dialnet-EstructuraJurisprudencia, consultada el día 12 de mayo de 2016.

favorable a los intereses patrimoniales del particular; cuando se trate de prescripción fiscal”.<sup>200</sup>

En cuanto a las leyes retroactivas y su aplicación retroactiva, y en relación con el tema anterior, podemos establecer, que nos encontramos ante una ley retroactiva fiscal, “cuando las leyes fiscales, pueden en principio cambiar las bases de la tributación, cuando se trata de situaciones generales y abstractas, de vigencia indeterminada, sin que ello implique una aplicación retroactiva de los nuevos textos cuando se hace a situaciones creadas a partir de su vigencia, es de verse que cuando las leyes fiscales anteriores establecían exenciones o beneficios determinados o determinables en cuanto a su monto o en cuanto al periodo de su vigencia, el derecho a tales beneficios se convierte en una situación concreta, en un derecho que entró al patrimonio del beneficiario, y que no puede serle desconocido en aplicación de una ley posterior, porque ello sería una aplicación retroactiva, contraria al artículo 14 constitucional”.<sup>201</sup>

Para delimitar el tema, de la retroactividad y su aplicación retroactiva de las leyes, se advierte para el caso de la retroactividad, un estudio de los efectos que una norma tiene sobre situaciones jurídicas definidas al amparo de una ley anterior o sobre los derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a su entrada en vigor, verificando si la nueva norma los desconoce, lo que implica juzgar sobre el apego de un acto materialmente legislativo a lo dispuesto por el artículo 14, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En cambio, el análisis sobre la aplicación retroactiva de una ley, implica verificar si el acto concreto se lleva a cabo dentro de su ámbito temporal de validez, sin afectar

---

<sup>200</sup> J. Kane Dionisio, *Nuevo Derecho Fiscal y Administrativo*, Cuarta Edición, Editorial Themis, S.A. de C.V., México, 2013, Colección de Textos Universitarios, p.27.

<sup>201</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “RETROACTIVIDAD. LEYES FISCALES”, Época: Séptima Época, Registro: 912716, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Apéndice 2000, Tomo II, Administrativa, P.R. TCC, Materia(s): Fiscal (ADM), Tesis: 1151, Página: 996.

situaciones jurídicas definidas o derechos adquiridos por el gobernado con anterioridad a su entrada en vigor.<sup>202</sup>

Otro aspecto, que tiene relación con el tema anterior, es el de la teoría de los derechos adquiridos, por lo cual “debe notarse que en el supuesto, en el cual un precepto excluye la aplicación de la nueva ley, respecto de los derechos que tuvieron lugar antes de su vigencia, ya que sólo habla de los efectos jurídicos de tales hechos, y excluye también los efectos realizados antes de la aparición de dicha ley, por la primordial razón que domina toda esta materia y que consiste en que ‘la ley no puede obligar antes de existir’; pero si la ley no puede gobernar las causas que produjeron aquellos efectos, ni los efectos mismos, porque unas y otros son anteriores a su aparición, no puede decirse lo propio con respecto a los efectos jurídicos realizados después de dicha aparición, por más que resulten generados por hechos ocurridos antes; en otros términos, no cabe aplicar la nueva ley ni a los actos ni a los efectos de los mismos, que se hubieran realizado bajo el imperio de la ley anterior, sino tan solo a los efectos que se realizaren después.

Esta interpretación, encuentra apoyo en la concepción romana. La célebre ley 7, título XIV, libro I del código, se haya concebida en estos términos: ‘Es cosa cierta que las leyes y constituciones rigen y disciplinan negocios futuros, y no hechos pasados, salvo que expresamente hayan estatuido lo contrario, ya sea comprendiendo el tiempo pasado o bien los negocios que estén todavía pendientes’. Esto quiere decir que si una explícita declaración en contrario, del legislador, los hechos jurídicos y todas sus consecuencias legales se rigen exclusivamente por la ley que se hallaba en vigor al tiempo en que aquéllos se produjeron. La ley romana, en el silencio del legislador, admite en toda su pureza, que el principio de la

---

<sup>202</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY. ES DIFERENTE A SU APLICACIÓN RETROACTIVA”, Época: Novena Época, Registro: 181024, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Julio de 2004, Materia(s): Común, Tesis: 2ª./J. 87/2004, Página: 415.

irretroactividad, según el cual, la ley sólo dispone para lo futuro, no para lo pasado, y en éste se comprende, según el pensamiento de Pascual Fiore, no sólo el hecho de que puede depender la adquisición de un derecho, sino también los efectos legales de ese hecho, ya nacido e individualmente adquirido, 'que se deben considerar como derechos accesorios de aquel derecho principal, y por tanto, sujetos a la autoridad de la misma ley vigente en el momento en que nació el derecho principal de que emanan'. (de la irretroactividad e interpretación de las Leyes).

Coviello, en su obra citada, expone así su teoría: 'La ley nueva no es aplicable a consecuencias de hechos pasados, aun efectuadas bajo su imperio, cuando su aplicación tenga como presupuesto necesario el hecho pasado, ya porque no fue conforme a la nueva ley, o bien por constituir el elemento de hecho de que surgen consecuencias jurídicas que no habrían nacido para la antigua ley; en cambio la nueva es aplicable en la hipótesis contraria...más adelante, el propio autor resume así su teoría: 'La máxima ley no tiene fuerza retroactiva', significa que el Juez no puede aplicarla a hechos pasados, o desconociendo las consecuencias ya realizadas, o quitando eficacia o atribuyendo una diversa a las consecuencias nuevas, sobre la base única de la apreciación del hecho pasado'. La Suprema Corte de Justicia, desecha toda idea, toda invocación a la doctrina inexistente del 'derecho adquirido', contrapuesta a la noción de mera expectativa, y reteniendo sólo la primera noción, por tal entiende el derecho a secas, esto es, "cualquier interés jurídicamente protegido".<sup>203</sup>

Otro aspecto que tiene relevancia es el de la Igualdad ante la ley, en el caso que nos incumbe el legislador ordinario, no estableció otra forma de

---

<sup>203</sup> SCJN-JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY (TEORIA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS) (LEGISLACIONES DEL DISTRITO FEDERAL Y DE YUCATAN)", Época: Quinta Época, Registro: 350662, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo LXXVIII, Materia(s): Constitucional, común Tesis:-, Página: 2435.

emitir comprobantes, menos restrictiva y que no afectará la cadena productiva. Al respecto cabe mencionar lo que señala la primera sala, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuanto a vulnerar un derecho fundamental por exclusión tácita de un beneficio o por diferenciación expresa, por lo cual para diferenciar los anteriores términos encontramos lo siguiente:

Dentro de las discriminaciones normativas, más comunes son: “la exclusión tácita y la diferenciación expresa. Como su nombre lo indica, la discriminación por exclusión tácita de un beneficio tiene lugar cuando el legislador crea un régimen jurídico implícitamente y de forma injustificada excluye de su ámbito de aplicación a un supuesto de hecho equivalente al regulado en la disposición normativa, lo que suele ocurrir cuando se establece a un determinado colectivo como destinatario de un régimen jurídico, sin hacer mención alguna de otro que se encuentra en una situación equivalente. En cambio, la discriminación por diferenciación expresa ocurre cuando el legislador establece de forma injustificada dos regímenes jurídicos diferenciados para supuestos de hecho o situaciones equivalentes. En este segundo caso, la exclusión es totalmente explícita, toda vez que se crea un régimen jurídico distinto para ese supuesto de hecho o situación equivalente”.<sup>204</sup>

En cuanto, a una situación jurídica sea inconstitucional, tenemos a modo de ejemplo, lo resuelto por los Tribunales Colegiados de Circuito, al declarar inconstitucional, el artículo quinto transitorio, segundo párrafo, de la nueva Ley de Amparo, “al afectar situaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor, resulta retroactivo y, por ende, violatorio al

---

<sup>204</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “IGUALDAD ANTE LA LEY. EL LEGISLADOR PUEDE VULNERAR ESTE DERECHO FUNDAMENTAL POR EXCLUSIÓN TÁCITA DE UN BENEFICIO O POR DIFERENCIACIÓN EXPRESA”, Época: Décima Época, Registro: 2010500, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 24, Noviembre de 2015, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1ª. CCCLXIX/2015 (10ª), Página: 980.

artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Ello es así, ya que de la interpretación sistemática de ese precepto transitorio con el diverso numeral 17 de ese mismo ordenamiento legal, se desprende que el término para que los ejidatarios o comuneros promuevan demanda de garantías se redujo a 15 días, no obstante que la ley anterior contemplaba el lapso de 30 días, y lejos de que el referido artículo transitorio respetara el término de 30 días, en el caso de que el mismo estuviera corriendo al momento de la presentación de la demanda de amparo, lo reduce a 15 días, por lo cual afecta el debido proceso, ya que disminuye la oportunidad del gobernado para ejercitar la acción de amparo, sin que el transcurso del plazo establecido en la ley anterior dependa de los supuestos previstos en la nueva normatividad”.<sup>205</sup>

En este orden de ideas, es considerable señalar que los Jueces nacionales, deben de proceder, en cuanto al tema que nos atañe, en un primer momento, deben de observar los derechos humanos establecidos en la ley suprema y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación y además acudir a los criterios interpretativos de la Corte

---

<sup>205</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, Rubro: “INCONSTITUCIONALIDAD E INCONVENCIONALIDAD DEL ARTÍCULO QUINTO TRANSITORIO, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA NUEVA LEY DE AMPARO POR SER RETROACTIVO, AL AFECTAR SITUACIONES JURÍDICAS ACAECIDAS CON ANTERIORIDAD A SU ENTRADA EN VIGOR”, Época: Décima Época, Registro: 2004706, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXV, Octubre de 2013, Tomo 3, Materia(s): Constitucional, Común, Tesis: XIII. T. A. 4 A (10.), Página: 1803.

Nota: El criterio contenido en esta tesis no es obligatorio ni apto para integrar jurisprudencia, en términos de lo previsto en el numeral 11, Capítulo Primero, Título Cuarto, del Acuerdo General Plenario 5/2003, de veinticinco de marzo de dos mil tres, relativo a las reglas para la elaboración, envío y publicación de las tesis que emiten los órganos del Poder Judicial de la Federación, y para la verificación de la existencia y aplicabilidad de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte.

Interamericana para evaluar si existe alguno que resulte más favorecedor y procure una protección más amplia, del derecho que se pretende proteger. Esto no da plena convicción sobre la posibilidad, de que sean los criterios internos aquellos que cumplan de mejor manera con lo establecido por la Constitución en términos de su artículo 1o., lo cual tendrá que realizarse una valoración en este caso, pero cabe señalar, que el más favorecedor sería el del respeto a la garantía de audiencia, por parte de la autoridad fiscal.

## PROPUESTAS.

En virtud, de que tal y como quedó demostrado en el presente trabajo de investigación. El artículo 17-h, fracción x, inciso b), del Código Fiscal de la Federación, viola la garantía constitucional de audiencia. Por lo tanto, se propone la implementación, en el Código Fiscal de la Federación, de un procedimiento de audiencia previo en el procedimiento para dejar sin efectos el certificado de sello digital de los contribuyentes, restringir el uso del certificado de e.firma o el mecanismo que utilizan las personas físicas para efectos de la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet.

Actualmente el artículo 17-h, del Código Fiscal de la Federación<sup>206</sup>, dice que: “Los certificados que emita el servicio de administración Tributaria quedará sin efectos cuando:

X. Las autoridades fiscales:

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

Por lo tanto, se propone la adición al inciso b), del artículo 17-h, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, de párrafos donde se establezca de manera detallada, antes de que se dé una situación de privación por parte de la autoridad fiscal. Por lo tanto, se debe de derogar las reglas 2.2.4., 2.2.8. y 2.7.1.21 de la quinta resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2015, que contravengan al nuevo procedimiento para dejar sin efectos el certificado de sello digital de los contribuyentes, restringir el uso del certificado de e.firma o el mecanismo que utilizan las personas físicas para efectos de la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, para quedar como a continuación se describe:

---

<sup>206</sup> *Código Fiscal de la Federación 2016*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 17 de mayo de 2016.

Artículo 17-h, del Código Fiscal de la Federación<sup>207</sup>:

Los certificados que emita el servicio de administración Tributaria quedará sin efectos cuando:

X. Las autoridades fiscales:

b) Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca; para el efecto de lo anterior y antes de dar por ilocalizado al contribuyente, la autoridad fiscal, deberá realizar el siguiente procedimiento:

Primera Etapa. Notificación<sup>208</sup>.

En el supuesto, que menciona el inciso b) del artículo en cuestión, se procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de:

- Su buzón tributario;
- De la página de internet del Servicio de Administración Tributaria;
- Mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Lo anterior, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.<sup>209</sup>

---

<sup>207</sup> *Código Fiscal de la Federación 2016*, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>, consultado el día 17 de mayo de 2016.

<sup>208</sup> Para efecto de estructurar este tema, de una manera más digerible lo voy desfragmentar en tres etapas, las cuales se van a establecer en ese orden.

<sup>209</sup> Los contribuyentes podrán manifestar a través del buzón tributario, dentro de los quince días contados a partir de la última de las notificaciones, lo que a su derecho convenga y aporten la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos notificados.

Segunda Etapa. Valoración de las pruebas y defensas alegadas.

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

Tercera etapa. Cancelación y corrección de situación fiscal.

Una vez que trascurra, el plazo previsto en el párrafo anterior, se procederá a la cancelación de los certificados de sello digital, restringir el uso del certificado de e.firma o el mecanismo que utilizan las personas físicas para efectos de la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet.

En cuanto, a la aclaración de publicación de datos de los contribuyente en el portal, en donde establece que “los contribuyentes que estén inconformes con la publicación de sus datos en el Portal del SAT, podrán solicitar la aclaración, en la cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convengan y deberán señalar al menos una dirección electrónica de contacto y la solicitud de aclaración podrá ser presentada a través del portal del SAT o personalmente en cualquier ADSC.

Se resolverá la solicitud de aclaración en el plazo de tres días hábiles contados a partir del día siguiente al que se reciba la misma. Para conocer la respuesta, el contribuyente deberá ingresar al Portal del SAT, con su clave en el RFC y Contraseña. Cuando la aclaración haya sido procedente, el SAT

---

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de diez días al plazo previsto, para aportar la información y documentación a que se refiere el citado párrafo, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro del plazo que dicho precepto legal establece.

llevará a cabo la eliminación de los datos del contribuyente publicados en su portal y los contribuyentes podrán seguir emitiendo comprobantes, con el nuevo certificado que les proporcione el esta misma autoridad, dentro del plazo de tres días contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud de aclaración.

Así, mismo se propone, que los criterios para dar por ilocalizado a un contribuyente por parte de la autoridad fiscal que han sido establecidos en la jurisprudencia (y comentados en la presente investigación) sean incorporados en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, para efectos de dar certeza jurídica al contribuyente y para que estos criterios sean, para la autoridad fiscal sea una facultad reglada y no discrecional, como al día de hoy resulta aplicable.

Aunado a lo anterior, la aplicación de la norma jurídica, en ciertas ocasiones, no presenta ninguna dificultad, pero cuando esos términos son claros y precisos. Por el contrario, existen términos utilizados por la autoridad fiscal, que no son claros y representan una diversidad de significados, los cuales se ven condicionados, por el contexto en el que se usan.

En cuanto a la valoración de las pruebas y argumentos, vertidos por el contribuyente, al cual se le cancelo su certificado de sello digital, se le restringió el uso del certificado de e.firma o el mecanismo que utilizan las personas físicas para efectos de la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet. A mi juicio, resulta necesario, que esa actividad sea desarrollada por un juez o por un órgano judicial, porque estos basan su actividad, en los principios de independencia, imparcialidad, objetividad y profesionalismo. Además, que estos órganos generalmente hacen referencia a una metodología determinada, para encontrar el sentido de las cosas.

Aunado a lo anterior, se propone, eliminar o reformar que este tipo de procedimientos trasgresores de garantías. Porque, como lo demostré con anterioridad, cualquier contribuyente, puede caer en los supuestos de

ilocalización, Lo cual, significa que no solamente los contribuyentes incumplidos, pueden caer en estas causales. Además, que este tipo de sistemas trasgresores de garantías, no tiene una razón de ser, en un estado constitucional de derecho, que se jacte, de proteger la esfera jurídica de los contribuyentes.

## CONCLUSIONES.

PRIMERA. El procedimiento administrativo, es el instrumento idóneo para emitir el acto administrativo. Sin embargo, estos elementos tienen un carácter esencial y están vinculados, de tal forma que no se pueden entender, el uno sin el otro, porque tienen una relación de función. Por otro lado, el acto administrativo debe de integrarse, tomando en consideración, la regla de derecho que le rodea, para encausarlo, dirigirlo y sobre todo, limitarlo.

SEGUNDA. En cuanto, al procedimiento administrativo, este debe de cumplir con los principios procesales, aunque cabe señalar, que el mismo tiene diverso objeto al del proceso judicial. Aunque, que estos procedimientos, son de distintas especies. Sin embargo, si estos no se aplican de manera adecuada, pueden afectar derechos de terceros, por lo cual, se hace indispensable que cumplan con la garantía de audiencia.

TERCERA. La autoridad fiscal, debe de dar cumplimiento a la garantía de audiencia, la cual, tiene todo gobernado, previo a la emisión del acto de autoridad que afecte sus derechos o situaciones jurídicas. En los cuales, la autoridad debe de tener siempre presente los requisitos o los elementos, que integran esa garantía.

CUARTA. La notificación, en el procedimiento administrativo en materia fiscal, es necesaria para que los actos de autoridad se encuentren en conocimiento de las partes. Puesto, que esto constituye un derecho de los particulares y una garantía de seguridad jurídica frente a la actividad de la administración tributaria.

QUINTA. El procedimiento administrativo para la notificación de un acto, considero que no puede suponerse, como una serie de acontecimientos

inciertos, ya que la actuación de la autoridad fiscal se encuentra ligada a lo establecido en el marco jurídico, de lo cual esta no puede liberarse.

SEXTA. El procedimiento administrativo de ejecución, es el procedimiento económico-coactivo a través del cual el estado, ejerce su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales exigibles.

SÉPTIMA. Tanto el procedimiento administrativo de ejecución y el procedimiento administrativo para la notificación de un acto, toman en consideración los mismos supuestos, para la no localización del domicilio y del contribuyente.

OCTAVA. Los comprobantes fiscales digitales por internet, en cuanto a sus implicaciones prácticas, para la deducción y acreditamiento, así como el pago a través de terceros, son figuras que desenvuelven diferentes matices. Pero tiene una condición en común, que para sean procedentes, deben de contener los requisitos establecidos en la ley aplicable al caso concreto.

NÓVENA. La seguridad jurídica, en materia tributaria, tutela el hecho de que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y por lo tanto, en estado de indefensión. Por lo tanto, en materia tributaria debe destacarse el papel relevante que se le concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley, como vehículo generador de certeza y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley, como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

DÉCIMA. Estimo conveniente señalar, que el legislador, al elaborar las normas fiscales, señale con toda exactitud el significado de los términos que

sirvan de base a procedimientos privativos, como es en el caso del procedimiento de cancelación de certificados, en donde no se señala que se entiende por la expresión “no localicen o este desaparezca”. Porque si no realiza tal acción, la autoridad administrativa fiscal, puede darle el alcance que desee a estos términos, de tal modo que deja en un estado de incertidumbre a los interesados.

DÉCIMO PRIMERA. El Estado Mexicano, al ser un ente de derecho constitucional democrático, condiciona toda actuación de la autoridad a la sujeción de la ley. Y por ende, la facultad discrecional, desde ese punto no supone la libertad de la administración para actuar, prescindiendo de la necesidad de justificar la realidad de la actuación a un caso concreto. De esta forma, la facultad discrecional está limitada por el respeto irrestricto a los derechos humanos. Por lo tanto, los administrados poseen interés jurídico, para controvertirlo cuando afecte sus derechos.

DÉCIMO SEGUNDA. En esas condiciones, resulta oportuno señalar, que conforme a lo que establece el artículo 17-h, fracción X, inciso b), del Código Fiscal de la Federación y de lo expuesto por la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual realizó una interpretación, en la cual que estableció lo siguiente: “el lugar de localización del contribuyente frente a la administración pública en materia tributaria, aunque de hecho no esté presente. No existe razón por la que la autoridad deba buscar a la persona fuera de su domicilio, pues se entiende que es el lugar que señaló para cualquier cuestión de orden tributario; de ahí que la expresión ‘no sea localizable’ se refiere a los casos en que no sea posible encontrarla en su domicilio fiscal al momento en que se presenta el notificador”<sup>210</sup>. De lo

---

<sup>210</sup> SCJN–JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS, rubro: “NOTIFICACIÓN POR ESTRADOS. INTERPRETACIÓN DE LA EXPRESIÓN “NO SEA LOCALIZABLE” ESTABLECIDA EN LA PRIMERA PARTE DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 134 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013 Época: Décima Época, Registro: 2010149, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis:

anterior, se concluye, que en el actual procedimiento administrativo fiscal, el contribuyente siempre tiene que estar localizado en su domicilio o en dado caso, dejar encargada a una persona de este, aunque esta última no tenga conocimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente o noción de aspectos fiscales.

DÉCIMO TERCERA. De todo lo anterior, se aduce que no importa la materia, toda persona tienen el derecho de ser oído, con las garantías y dentro de un plazo razonable, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal (por ser la que nos interesa). Por lo tanto, no es permisible que la autoridad fiscal pueda trasgredir la garantía constitucional de audiencia, al alegar cuestiones relativas a un bien público o se afecte a un interés social, por ser estos conceptos jurídicos indeterminados.

DÉCIMO CUARTA. No obstante lo anterior, debo dejar establecido, que el ser humano nunca deja de aprender, por lo que mis interrogantes seguirán surgiendo, al seguir tratando de comprender los sistemas que se desarrollan en México y en el mundo. Estos como creación del hombre y reflejo, de sus necesidades, las cuales van atendiendo a una lógica. Por lo que, toda concepción ajena a la misma, debe ser modificada para cumplir con los requisitos, que la misma exige.

## FUENTES DE INFORMACIÓN.

### LIBROS

ACOSTA Romero Miguel, *Derecho Administrativo*, México, Editorial Porrúa S.A. de C.V., 1995.

AGUILAR Camacho Mario Jesús, *Acto de Gobierno Valoración Jurídico-Política*, Editorial Porrúa S.A. de C.V., México, 2005.

ÁLVAREZ Alcalá Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, ed. Oxford University Press México, S.A. de C.V. México, 2012, Colección de textos Jurídicos universitarios.

ARTEAGA Nava Elisur, *Derecho Constitucional*, Editorial Oxford University Press, segunda edición, México, 2002.

ARRIOJA Vizcaíno Adolfo, *Derecho Fiscal*, Vigésima primera edición, Editorial Themis, S.A. de C.V., Colección: Textos Universitarios, México, 2013..

CANTE Zamora, *Tesis: Practica Fiscal en las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos*, Centro de Investigaciones Jurídico Políticas, Universidad Autónoma de Tlaxcala.

CARRASCO Iriarte Hugo, *Derecho Fiscal I*, colección textos jurídicos, Editorial, IURE editores, Sexta edición, México 2008.

DE LA Cueva Arturo, *Derecho Fiscal*, Cuarta edición, Editorial Porrúa S.A de C.V. México, 2011.

DÍAZ Córdova y López, Roberto y Rabasa Gamboa Emilio, *Problemas Actuales de Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa , S.A de C.V., México, 2006.

DÍAZ Córdova y López, Roberto y Rabasa Gamboa Emilio, *Problemas Actuales de Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A de C.V., México, 2006.

GALLEGO Anabitarte Alfredo, *Acto y Procedimiento Administrativo*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2001.

GARCÍA de Enterría, Eduardo y Ramón Fernández, Tomás, *Curso de Derecho Administrativo I*, Editorial Civitas Ediciones, S.L., Madrid, España, 2000, Décima Edición.

GARCÍA, Novoa César, *Las notificaciones tributarias*, Editorial Aranzadi, Cuadernos de Jurisprudencia tributaria, Navarra.

GIULIANI Fonrouge Carlos M. *Derecho Financiero*, 1ª Edición. Editorial, De Palma, Buenos Aires, 1962, vol. II.

HIERRO Liborio, *Jueces y Constitución*, México, 2001, Distribuciones Fontamara S.A.

J. Couture Eduardo, vocabulario jurídico, Depalma, Buenos Aires, 1976.

J. Kane Dionisio, *Nuevo Derecho Fiscal y Administrativo*, Cuarta Edición, Editorial Themis, S.A. de C.V., México, 2013, Colección de Textos Universitarios.

JIMÉNEZ González Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 10 e., México, ed. Cengage Learning Editores, S.A de C.V., 2009.

JIMÉNEZ Illescas Juan Manuel, *El Juicio en línea Procedimiento Contencioso Administrativo Federal*, Editorial Dofiscal Editores, S.A. de C.V., México, agosto 2009.

MARTIN Claudia, et al, *Derecho Internacional de los Derechos Humanos*, Distribuciones Fontamara, S.A. México, 2004.

MARTÍNEZ Morales Rafael I. *Derecho Administrativo 3er. y 4º. Cursos*, Editorial Oxford, colección de textos Universitarios, Tercera Edición, México, 2000.

MARTINEZ Morales Rafael, *Garantías Constitucionales*, Colección Textos Jurídicos, IURE Editores S.A. de C.V. Primera Reimpresión, México, febrero de 2009.

NICETO Alcalá-Zamora y Castillo, "Aciertos terminológicos e institucionales del derecho procesal hispánico", en estudios de teoría general e historia del proceso, UNAM, 1974.

PAZ López Alejandro, *La Notificación en Materia Fiscal y su Impugnación*, Manual de aplicaciones prácticas, Editorial ISEF, México, 2006.

QUINTANA Valtierra, Jesús y Roja Yáñez, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, editorial, Trillas, 4ª ed. México 1999.

SÁNCHEZ de León Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 2005.

SÁNCHEZ Gómez Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, sexta edición, Editorial Porrúa. México, 2008.

SERRA Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, S. A., México, 1982.

VELARDE Aramayo María Silvia, *Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario*, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid, 1997.

VIDAL Perdomo Jaime, *Derecho Administrativo*, Edición Undécima, Editorial Themis S.A. Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1997.

WITKER Jorge, *Curso de Derecho Económico*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2008.

#### **DICCIONARIO.**

*DICCIONARIO de Derecho Constitucional*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Ed, Tercera, Coordinador Miguel Carbonell, Tomo I, A-F, México, 2009.

CARRASCO Iriarte Hugo, *Diccionario de Derecho fiscal*, tercera edición, México, Editorial Oxford diccionarios Jurídicos.

*DICCIONARIO de la Lengua Española*, Vigésimo Tercera Edición, Madrid, 2016, <http://dle.rae.es/?w=diccionario>.

*DICCIONARIO Jurídico Mexicano*, Instituto de investigaciones jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa. S.A., México, 2007.

*DICCIONARIO de la Lengua Española*, Vigésimo Tercera Edición, Madrid, 2014.

#### **ENCICLOPEDIAS.**

CASADO Ollero, *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol.III, Civitas, Madrid, 1995

#### **PÁGINAS DE INTERNET.**

DIARIO Oficial de la Federación, Secretaría de Gobernación, *Acuerdo mediante el cual se delega diversas atribuciones a servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria*, de fecha 7 de enero de 2014, [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5415541&fecha=17/11/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5415541&fecha=17/11/2015)

*DIARIO Oficial de la Federación*, Secretaría de Gobernación, *Acuerdo mediante el cual se delega diversas atribuciones a servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria*,

de fecha 7 de enero de 2014,  
[http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5415541&fecha=17/11/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5415541&fecha=17/11/2015).

*Leyes y reglamentos.*

*CONSTITUCIÓN Política de los Estados Unidos Mexicanos 2016*, Cámara de Diputados,  
[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1\\_29ene16.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_29ene16.pdf).

*CÓDIGO Fiscal de la Federación 2016*, Cámara de Diputados,  
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

*CONVENCIÓN Americana sobre Derechos Humanos*, Organización de los Estados Americanos, Departamento de Derecho Internacional,  
[http://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_B32\\_Convencion\\_Americana\\_sobre\\_Derechos\\_Huma](http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Huma)

*DECRETO por el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación* publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013. [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5324942&fecha=09/12/2013](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5324942&fecha=09/12/2013)

*LEY federal de los Derechos del contribuyente*, para el 2016,  
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

*LEY del impuesto al Valor Agregado 2016*, Cámara de diputados,  
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>.

*LEY del Impuesto al Valor Agregado*, para el 2004,  
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

*LEY del Impuesto Sobre la Renta 2016*, Cámara de Diputados,  
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>

*LEY del servicio de administración Tributaria*, Cámara de Diputados,  
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lSAT.htm>

*REGLAMENTO Interior del servicio de administración Tributaria*,  
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla/n154.pdf>,

Resolución Miscelánea.

*RESOLUCIÓN Miscelánea para 2015*, Diario Oficial de la Federación, Secretaría de Gobernación, de fecha 30 de diciembre de 2014.

[http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5377710&fecha=30/12/2014](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5377710&fecha=30/12/2014)

*DERECHO de Audiencia: arts. 14 Constitucional y 8°. De la Convención Americana sobre derechos humanos.*

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/8/3568/12.pdf>

SEMANARIO Judicial de la Federación

[.http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx](http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx)

*PÁGINA del Servicio de Administración Tributaria.*

[http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/leyes\\_2016.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/leyes_2016.aspx)

[http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx)

#### **LIBROS VIRTUALES.**

NIKKEN Pedro, *La Función Consultiva de la Corte Interamericana de derechos Humanos*, Universidad Nacional Autónoma de México, Libro virtual, de la Biblioteca Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2454/10.pdf>

NIKKEN Pedro, *Sobre el concepto de Derechos Humanos*, Universidad Nacional Autónoma de México, Libro virtual, de la Biblioteca Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas, p.47, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2062/5.pdf>

MEDELLÍN Urquiaga Ximena, *Reforma DH Metodología para la Enseñanza de la reforma Constitucional en Materia de Derechos humanos*, México, 2013, Coedición Suprema Corte de justicia de la Nación (SCJN), Oficina en México del Alto Comisionado de la Naciones Unidas para los Derechos humanos (OACNUDH) y Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal (CDNDF), Libro Virtual, [http://www2.scjn.gob.mx/red/coordinacion/archivos\\_Principio%20pro%20persona.pdf](http://www2.scjn.gob.mx/red/coordinacion/archivos_Principio%20pro%20persona.pdf)

## REVISTAS VIRTUALES.

CUESTIONES Constitucionales, Biblioteca Jurídico Virtual, Revista Mexicana en Derecho Constitucional, número 34, ISSN Versión Electrónica: 2448, 4881. <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/CuestionesConstitucionales/>

AMOROCHO Martínez, Fabio Cesar y Bolívar Ríos Jorge Eliécer, *la estructura de la jurisprudencial de la revocación de actos particulares y concretos*, Justicia Juris,ISSN, 1692-8571, vol. 6, n°. 13, Abril-diciembre 2010, pag. 9-10, publicada en internet, file:///C:/Downloads/Dialnet-EstructuraJurisprudencia

## MANUALES Y ADENDAS

*ESTRATEGIAS para dejar sin Efectos el Certificado de Sello Digital para la Expedición de CFDI*, oficio número 500- 07- 2014- 3302, de fecha 14 de febrero de 2014, Servicio de Administración Tributaria.

*ESTRATEGIAS para dejar sin Efectos el Certificado de Sello Digital para la Expedición de CFDI*, Oficio 700-01-00-00-00-2014-1667, de fecha 30 de junio 2014, Personal de las Administraciones Generales de Servicios al contribuyente, Auditoría Fiscal Federal, Grandes contribuyentes, Jurídica, Recaudación, Comunicaciones y Tecnologías de la Información, Evaluación y Auditoría de Comercio del Servicio de Administración Tributaria.

*ESTRATEGIAS de Operación Recaudatoria 2016*, Políticas Generales, del módulo XIII, oficialía de partes-notificación- verificación y módulo XIV procedimiento administrativo de ejecución, de las *Estrategias de Operación Recaudatoria 2016*, del Servicio de Administración Tributaria.

*ESTRATEGIAS Relacionadas con el Domicilio Fiscal*, oficio número 500-2014-024, de fecha 24 de enero de 2014, Servicio de Administración Tributaria, Exp. SAT. 324-01-58-2014-1.