



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Derecho

“Implicaciones del procedimiento de verificación del domicilio fiscal; a la luz del derecho humano de seguridad jurídica y legalidad”.

Tesis

Que como parte de los requisitos para obtener el Grado de
Maestría en Derecho

Presenta

Sindi Blanco Hernández

Dirigido por:

Dr. Alejandro Díaz Reyes

Querétaro, Qro. a 27 de octubre 2020



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Derecho
Maestría en Derecho

Título del tema de trabajo registrado

Tesis

Que como parte de los requisitos para obtener el Grado de

Maestro en Derecho

Presenta:

Sindi Blanco Hernández

Dirigido por:

Dr. Alejandro Díaz Reyes

Dr. Alejandro Díaz Reyes
Presidente

Dr. Gerardo Servín Aguillón
Secretaria

Mtro. Gonzalo Martínez García
Vocal

Dr. Eduardo Aviléz Ventura
Suplente

Dr. Gerardo Alan Díaz Nieto
Suplente

Centro Universitario, Querétaro, Qro.
Octubre 2020
México

Resumen.

Las autoridades fiscales han buscado durante los últimos años a través de diversas medidas el incremento en la recaudación tributaria con el objetivo de solventar el gasto público federal. Para ello han creado diversos mecanismos utilizando las herramientas tecnológicas y creando mayores obligaciones fiscales a los contribuyentes, obteniendo así la información las empresas a través del envío de la contabilidad electrónica y de la reciente implementación de la facturación electrónica, lo que permite mejorar la recaudación tributaria, así como planear las auditorías. Dentro de la comprobación de los datos manifestados por los contribuyentes ante el registro federal de contribuyentes, se encuentra la verificación de domicilio, en donde un verificador por parte del servicio de administración tributaria, acude al domicilio y determina si el lugar cumple con los requisitos establecidos en el numeral 10 del código fiscal de la federación. En este trabajo se analizan las implicaciones graves que derivan de este procedimiento, la suspensión de sellos digitales, elemento indispensable para que los contribuyentes puedan realizar su facturación, todo ello basado a partir de una diligencia en donde el verificador determina subjetivamente si el lugar es o no el domicilio fiscal, lo que vulnera los derechos fundamentales de seguridad jurídica y legalidad de los contribuyentes, a partir de ahí una serie de procedimientos exhaustivos que deben realizar para lograr obtener un nuevo certificado, durante este proceso no pueden facturar, paralizando su operación en las empresas.

Palabras clave:

Autoridad fiscal, Constitución Federal, contribuyentes, contribuciones, domicilio, recaudación, subjetivo, seguridad jurídica, verificación.

Summary

The tax authorities have sought in recent years through various measures the increase in tax collection with the objective of paying federal public spending. To this end, they have created various mechanisms using technological tools and creating greater tax obligations to taxpayers, thus obtaining information from companies through the sending of electronic accounting and the recent implementation of electronic invoicing, which allows to improve tax collection , as well as planning audits. Within the verification of the data expressed by the taxpayers before the federal taxpayers registry, there is the address verification, where a verifier by the tax administration service, goes to the address and determines if the place meets the established requirements in numeral 10 of the fiscal code of the federation. This paper analyzes the serious implications that derive from this procedure, the suspension of digital stamps, an essential element for taxpayers to be able to make their billing, all based on a diligence where the verifier subjectively determines whether the place is or Not the tax domicile, which violates the fundamental rights of legal security and legality of the taxpayers, from there a series of exhaustive procedures that they must perform to obtain a new certificate, during this process they cannot invoice, paralyzing their operation in the companies.

Key words:

fiscal authority, Federal Constitution, taxpayers, contributions, domicile, collection, subjective, legal certainty, verification.

Dedicatoria

A mi hijo Alberto Esteban por ser mi motivo todos los días.

Dirección General de Bibliotecas UAQ

Agradecimientos.

A Dios, por estar siempre.
A mi esposo, por su amor y apoyo incondicional en todo lo que hago.

Al Dr. Alejandro Díaz Reyes, por su apoyo en la elaboración de este trabajo.
Al Programa Titúlate de la Facultad de Derecho.

Dirección General de Bibliotecas UAQ

**“IMPLICACIONES DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DEL
DOMICILIO FISCAL; A LA LUZ DEL DERECHO HUMANO DE SEGURIDAD
JURÍDICA Y LEGALIDAD”.**

ÍNDICE.

Resumen.....	1
Summary.....	4
Dedicatoria.....	5
Agradecimientos.....	6
<u>CAPITULO PRIMERO</u>	
ANTECEDENTES.....	9
1.1. LA RECAUDACIÓN EN MÉXICO Y LAS MEDIDAS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA REDUCIR LA EVASIÓN FISCAL.....	9
1.2. ACTOS ADMINISTRATIVOS Y PODER DE POLICÍA.....	13
1.3. PODER SANCIONADOR.....	17
1.4. OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES.....	24
<u>CAPITULO SEGUNDO</u>	
PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DOMICILIO FISCAL.....	28
2.1 CONTABILIDAD ELECTRÓNICA.....	28
2.2 FACTURACIÓN ELECTRÓNICA.....	31
2.3 SELLOS DIGITALES.....	35
2.4. PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DOMICILIO FISCAL.....	36
2.4.1 DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE REGULAN AL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DOMICILIO FISCAL.....	36
2.4.3. CRITERIOS DEL PODER JUDICIAL PARA DETERMINAR QUE ES UN DOMICILIO FISCAL.....	44
2.5. IMPLICACIONES QUE SE GENERAN EN EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DOMICILIO FISCAL.....	51
2.5.1. PROCEDIMIENTO PARA LA VERIFICACIÓN DEL DOMICILIO.....	52
2.6 SUSPENSIÓN DE SELLOS DIGITALES.....	56
2.6.1 PROCEDIMIENTO DE CANCELACIÓN DE SELLOS DIGITALES.....	56
2.6.2 PROCEDIMIENTO DE ACLARACIÓN PARA SABER LOS MOTIVOS POR LOS CUALES SE DEJÓ SIN EFECTOS EL CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL.....	62
<u>CAPITULO TERCERO</u>	
ANÁLISIS DEL PROBLEMA.....	65

3.1. CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES RESPECTO DE LA SUSPENSIÓN DE SELLOS DIGITALES COMO CONSECUENCIAS DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DOMICILIO FISCAL.....	65
3.1.1. ANÁLISIS DE SENTENCIA APLICABLE	72
3.2. ANÁLISIS DE LA IMPLICACIONES DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DOMICILIO FISCAL A LA LUZ DEL DERECHO HUMANO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y LEGALIDAD.....	94
CONCLUSIONES.....	101
ANEXOS.	105

Dirección General de Bibliotecas UAQ

CAPITULO PRIMERO.

ANTECEDENTES.

1.1. LA RECAUDACIÓN EN MÉXICO Y LAS MEDIDAS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA REDUCIR LA EVASIÓN FISCAL.

Actualmente uno de los objetivos perseguidos por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) es el incremento en la recaudación fiscal, de acuerdo con la Organización para la Cooperación y el desarrollo económico (OCDE), en el 2016 y 2017 México se encuentra como el país con menor recaudación a nivel internacional, los ingresos en dichos años representaron el 16.60% y 16.20% del producto interno bruto (PIB) respectivamente como se observa en la siguiente tabla¹:

LOS INGRESOS FISCALES EN LOS PAISES DE LA OCDE SIGUEN AUMENTANDO		
IMPUESTO COMO UN % DEL PIB EN PAISES SELECCIONADOS POR LA OCDE		
PAÍS	2016	2017
FRANCIA	45.50	46.20
DINAMARCA	46.20	42.00
BÉLGICA	44.10	44.60
PAÍSES BAJOS	38.40	38.80
OCDE	34.00	34.20
JAPON	30.60	30.60
ESTADOS UNIDOS	25.90	27.10
CHILE	20.20	20.20
MÉXICO	16.60	16.20

** Fuente: OCDE (2018)

¹ OCDE, *Los ingresos tributarios siguen en aumento a medida que la mezcla fiscal se desplaza más hacia los impuestos sobre las sociedades y al consumo*, consultado 15/06/2019 en: <https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/losingresostributariosiguenaumentoamedidaquelamezclafiscalsedesplazaanmashacialosimpuestossobrelasociedadesyalconsumo.htm>

La disminución de la evasión fiscal es uno de los retos más importantes que nuestro país ha buscado y no ha podido erradicar. De acuerdo con (Ortega 2015, 41)², la evasión “es toda eliminación o disminución de un monto tributario mediante conductas fraudulentas u omisiones violatorias de disposiciones legales”. A través de los años la autoridad ha implementado diversas estrategias con el objetivo de incrementar la fiscalización; la utilización de una nueva plataforma, el aprovechamiento de los recursos tecnológicos a través del establecimiento de la contabilidad electrónica, la facturación electrónica, la habilitación de la forma de notificar a través del buzón tributario, todas estas medidas con el objetivo de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones, obteniendo de esta forma la información necesaria para poder planear las auditorías a los contribuyentes. De acuerdo con un estudio realizado por la Universidad de las Américas Puebla (UDLAP)³, los mayores índices de evasión se dieron en los periodos anteriores al 2011, posterior a 2012 ha existido una tendencia de mejora en la recaudación derivado de las diversas acciones que ha realizado la entidad fiscalizadora.

TASA DE EVASIÓN POR TIPO DE IMPUESTO

AÑO	IVA	ISR	IEPS	IGIE	EVASIÓN TOTAL	% CON RESPECTO AL PIB
2005	33.6	49.4	14.7		41.9	5.2
2006	27.7	44.7	14.3		36.7	4.5
2007	30.4	39.3	13.1		34.7	4.2
2008	24.9	41.7	12.9		34	4.2
2009	32.2	47.5	11.5		40.4	5.2
2010	27.9	44.8	15.6		37.1	5.1
2011	31.9	39.8	21.1		35.9	4.9
2012	31.2	40.2	21		35.7	4.8
2013	29.1	38	19.6		33.6	4.6
2014	21.7	38	13.3		30.3	4.3
2015	19.4	25.8	8.8		22.4	3.2
2016	16.4	19.2	4.7	10.9	16.1	2.6

**fuente: UDPLA, INEGI, SAT.

² ORTEGA Maldonado, Juan Manuel. *Lecciones de Derecho Tributario*, México, Editorial Porrúa, 2015, p. 41.

³ SAN MARTÍN, Juan Manuel, et. al. *Evasión global 2017*, Universidad de las Américas Puebla, 2017, pp. 3-4.

Como se observa en la tabla anterior existe una tasa mayor de evasión en el impuesto sobre la renta, reduciéndose en los impuestos trasladados, derivado de que cuando el consumidor final realiza el pago entonces se repercute el traslado del impuesto.

Podemos observar que, en el año de 2005, la tasa de evasión total de Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre la Renta, Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios, Impuesto General a las Importaciones y Exportaciones, representa un 41.9% que representa un 5.2% del PIB y en 2016 la evasión total se redujo al 16.1% que representa un 2.6% del PIB, lo anterior representa la materialización de los diversos cambios que las Autoridades Fiscales han realizado, los principales cambios se han realizado principalmente a partir del año 2014, el aumento de las limitaciones para efectos de las deducción, la limitación de las exenciones fiscales, el incremento de la base gravable, reducción de estímulos fiscales, el establecimiento de la obligación del uso del comprobante fiscal digital, la obligación de uso del buzón tributario para realizar notificaciones, el establecimiento de la facultad de poder dejar sin efectos los certificados de sellos digitales, la creación especial de una sección para regular el tema de operaciones inexistentes, son algunas de las acciones que han buscado incrementar la recaudación y reducir la evasión fiscal en nuestro país.

Dentro de los principales objetivos para el ejercicio fiscal del 2019, se encuentra combatir la compraventa de facturas a empresas inexistentes, esta práctica común ha mermado gravemente los ingresos del Estado, “las empresas fantasmas, se calcula facturan operaciones inexistentes por más de dos billones de pesos, 70% de la recaudación prevista para 2018.”⁴

⁴ Dictamen de las comisiones unidas de Hacienda y crédito público, y de estudios legislativos, primera, por el que reforma la fracción III del artículo 113 y se adiciona un artículo 113-Bis, del Código Fiscal de la Federación, publicado en:

http://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/64/1/2018-11-29-1/assets/documentos/Dict_Hda_113_Codigo_FF.pdf

Para ello, la autoridad fiscal estableció el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, derivado de los esquemas de evasión fiscal que se consideraron muy agresivos, dicho artículo fue publicado el 09 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación (DOF), con vigencia a partir del 1 de enero de 2014, tuvo varias reformas, la última fue el 25 de junio de 2018, en donde se estableció el procedimiento tratándose de contribuyentes que no cuenten con activos, personal e infraestructura, otorgando un plazo para que los contribuyentes puedan realizar la aclaración correspondiente y aportar las pruebas necesarias para demostrar la realización de la operación.

La autoridad en este sentido ha determinado muchas de las operaciones realizadas como inexistentes, pues no ha sido posible por parte del contribuyente el demostrar la materialidad de la operación. La autoridad señala a estos contribuyentes como EFOS (Empresas que facturan operaciones simuladas) y EDOS (Empresas que deducen operaciones simuladas), la consecuencia de no contar con los elementos suficientes para demostrar la realización de la operación tiene como consecuencia que la operación no tenga efectos fiscales al ser inexistente, y por tanto generar un crédito fiscal por el importe de la operación.

Es decir, cada vez se dota de mayores atribuciones a la autoridad para poder fiscalizar de una forma más agresiva a los contribuyentes. Por otra parte, es claro que no todas las empresas tienen un control interno adecuado, muchas compañías pequeñas y medianas realizan operaciones sin un contrato, por ejemplo, y la Autoridad cada vez solicita muchos requisitos para la demostración de las operaciones, cuestiones que incluso la propia Ley Fiscal no contempla. La repercusión de aparecer en "lista negra" del SAT, como se le ha denominado coloquialmente, es mayor a un crédito fiscal, pues representa una desacreditación ante clientes y proveedores, generando una repercusión económica para el contribuyente pues ya no será posible operar con el una vez publicado en la lista definitiva del SAT.

Otra de las principales acciones de la Autoridad para mejorar la fiscalización es el establecimiento de la contabilidad electrónica, que surgió a partir del año 2014, anteriormente al tener que notificar personalmente a los contribuyentes le daba la desventaja de revisar periodos muy atrasados, con la implementación de la obligatoriedad de la contabilidad electrónica, prácticamente al mes siguiente a su vencimiento está realizando la fiscalización enviando de manera electrónica y automática invitaciones, requerimientos, o solicitudes de aclaración derivados de que dentro de los sistemas del Servicio de Administración Tributaria se reflejan inconsistencias en los datos declarados por partes de los contribuyentes, esto ha significado un gran avance para la Autoridad fiscal y también ha representado una fuerte carga administrativa para los contribuyentes, teniendo que adecuarse a los requerimientos necesarios en cuanto a personal y tecnología necesaria para su implementación.

1.2. ACTOS ADMINISTRATIVOS Y PODER DE POLICÍA.

De acuerdo con (Bandeira de Mello, 2006, 328-329)⁵, los actos administrativos son la declaración del Estado en el ejercicio de prerrogativas públicas, manifestadas mediante providencias jurídicas complementarias de la Ley a título de cumplirla y sujetas a control de legitimidad por órgano jurisdiccional.

“Policía proviene del latín *politia* y del griego *politeia*, es el buen orden que se observa y guarda en las ciudades y repúblicas, cumpliéndose las leyes y ordenanzas establecidas para su mejor gobierno”.(Acosta y Martínez, 1974)⁶.

Algunas teorías señalan que el estado al ejercer su poder de policía restringe derechos y libertades, pues en cierta medida tiene facultad de imponer limitaciones y restricciones para poder ejercer algún derecho. Lo anterior, surge a raíz del

⁵ BANDEIRA de Mello, Celso Antonio y Raúl MÁRQUEZ, (coord.). *Curso de Derecho Administrativo*, México, editorial Porrúa, 2006.

⁶ ACOSTA, Miguel y Rafael I. MARTÍNEZ. *Política administrativa, poderes de policía y facultades de policía*, Instituto de investigaciones jurídicas, UNAM, 1974, P.1.

objetivo tan limitado que cumplía cuando se instituyó, pues solo se enfocaba a la seguridad, salubridad y moralidad públicas, pudiendo ejercer las limitaciones y coacción necesaria para cumplir con estos, entonces la acción estatal era solamente negativa. Sin embargo, el concepto evolucionó agregándose objetivos como; bienestar común, tranquilidad pública, confianza pública, la moralidad, la armonía y paz social. Máxime en la actualidad con las modificaciones legislativas en cuanto al reconocimiento de los Derechos Humanos.

En este sentido, establecemos por ejemplo el trámite de derecho licencia de construcción, para ejercerlo se deben cumplir lineamientos, requisitos, estudios arquitectónicos, estudios de cálculo estructural, etc., todo esto con el objetivo de generar una convivencia armónica, pues en caso contrario sería un caos, cada quien construiría de la forma que quisiera, generando hasta un riesgo por construcciones mal realizadas. Por tanto, las restricciones que el Estado ejerce están delimitadas en la CPEUM, ya que las Autoridades solo puede realizar lo que las Leyes establecen y resulta necesario por parte de los ciudadanos cumplir con ciertos requisitos para lograr un bienestar general, finalmente es el objetivo del Estado.

El poder de policía⁷ es normativo, legal o reglamentario, le corresponde la facultad legítima de regulación de la libertad (Olano, 2010)⁸, de forma general el objetivo del poder de policía como potestad legislativa, es la observancia del orden, la observancia de las leyes, para obtener el bienestar común y se ejerce por quienes tienen el origen representativo.

⁷ El poder de policía es la actividad estatal destinada a condicionar la libertad y la propiedad adecuándose a los intereses colectivos. Incluye al poder Legislativo y Ejecutivo.

El poder de policía administrativo, es el que resulta de su calidad de ejecutora de las leyes administrativas.

⁸ OLANO García, Hernán Alejandro. "La policía administrativa", en Logos, ciencia & tecnología, Colombia, enero-junio de 2010, p. 109.

La función de policía⁹ se ejerce a través de la actividad de policía¹⁰, mediante diversos actos: como la verificación, inspección, la fiscalización, para ello existen procedimientos y lineamientos a seguir establecidos en la ley como una medida de garantizar que las Autoridades no excedan sus facultades.

Nuestra Constitución Federal a través de su artículo primero reconoce los derechos humanos, estableciendo diversos derechos a los ciudadanos, los cuales de acuerdo con Bandeira¹¹, es necesario que su ejercicio sea compatible con el bienestar común, señala: “algunas veces, los derechos individuales se encuentra ya plena y rigurosamente delineados en la ley; otras veces, dentro de los límites legales incumbe a la administración pública reconocer, averiguar, en el caso concreto, la efectiva extensión que posean.”

La autoridad al ejercer sus facultades de comprobación no restringe derechos *per se*, sino ejecuta lo que la propia Ley le faculta, sólo en el caso de que no se encuentre en la disposición legal, pues como se ha establecido en diversos criterios del poder judicial las leyes son generales, prevén las hipótesis y los presupuestos jurídicos, pero no pueden señalar cada caso específicamente, es estos casos le corresponde a la autoridad administrativa en el ámbito de su competencia determinar el alcance correspondiente, sin violentar los derechos de los contribuyentes.

Las autoridades fiscales podrán verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, impidiendo así, que las leyes sean transgredidas. Todo esto se encuentra demarcado por los principios constitucionales, por ello: “las autoridades solo pueden hacer lo que la Ley les faculta”, es decir, la permisión de

⁹ La función de policía, es la gestión administrativa (expedición de actos) (concreta del poder de policía, ejercida dentro de los marcos impuestos por éste, ejercicio de competencias asignadas a las autoridades administrativas de policía, se ejerce por el presidente de la república y la autoridades administrativas). ídem.

¹⁰ La actividad de policía, es la ejecutadora del poder y función de policía (manda obedeciendo), despliegan por orden superior la fuerza material instituida como medio para lograr los fines propuestos por el poder de policía, sus actos se tildan de discrecionales limitados por actos jurídicos reglados de carácter legal y administrativo. Ídem.

¹¹ Ibídem. P. 685

su gestión se encuentra perfectamente definida y no puede ser excedida, pues caería en un procedimiento administrativo ilegal.

Existen varios tipos de poder de policía; judicial, administrativa, fiscal, entre otros.

El poder de policía judicial es distinto al poder de policía administrativo, este último

“..Abarca a todos los cuerpos que en forma de órganos del Estado se estructuran para realizar funciones específicas para prevenir actos que vayan en contra de las leyes administrativas en cada materia, incluye la facultad de imponer correcciones a los administrados o ciudadanos por los actos contrarios a lo ordenado por la administración”.¹²

La finalidad de este poder de policía, es vigilar el cumplimiento por parte de los ciudadanos de los deberes y obligaciones que establece la Ley, y solo podrán realizar de acuerdo a las facultades que las leyes les establezcan teniendo como margen la Constitución Federal.

De acuerdo con el poder judicial corresponde a la Policía Fiscal; la inspección, supervisión y vigilancia de actos en materia aduanera. (tesis 2a./J. 20/2000).¹³ Como se observa, la policía fiscal, tiene el poder para verificar, supervisar las obligaciones fiscales.

Las Autoridades fiscales debe ejecutar el poder de policía fiscal de acuerdo con la ley y bajo el límite Constitucional, con la finalidad de cuidar que se cumpla el objetivo de la recaudación de los ingresos para el gasto público, pero no violentar los derechos fundamentales de los gobernados, para ello, cuentan con diversas facultades con el objetivo de verificar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones sustantivas y formales que de la obligación principal se deriven.

¹² ACOSTA, Miguel, ob. cit., p.3

¹³ POLICÍA FISCAL. LOS ACTOS QUE REALIZA EN EJERCICIO DE SUS FUNCIONES, NO CONSTITUYEN EL INICIO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA. tesis 2a./J. 20/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época,t. XI, marzo de 2000, pp.; 294, 295.

El Estado utiliza a las Autoridades fiscales para cumplir con el objetivo principal de subsistencia respecto a los ingresos tributarios, teniendo facultades de vigilancia, verificación, e inclusión de sanción en caso de incumplimiento. Su finalidad, conservar el orden y generar el beneficio público, enfocándose siempre en el interés general, incluso encima del interés particular.

1.3. PODER SANCIONADOR.

Como se ha establecido el Estado ejerce el poder de policía, a través de los distintos actos administrativos, la autoridad fiscal verifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales y en caso de no haber sido realizadas de forma correcta ejerce su poder sancionador.

El poder sancionar es la manifestación más clara de la potestad del poder de policía, se establece mediante el ejercicio del poder represivo del Estado por parte de la administración, supeditado al principio de legalidad. En esta facultad coactiva la autoridad puede ejercitar una potestad de ejecución forzosa de sus actos, pues puede obligar mediante una sanción a los contribuyentes a cumplir, de forma tal, que incluso puede ejercer penas represivas mayores de carácter penal.

La facultad de sancionar es necesaria pues ésta no puede desvincularse de las demás facultades para que el estado cumpla su finalidad, y gener el bienestar común. Es decir, el poder sancionar es una consecuencia indispensable del poder de policía, pues es la vía coactiva para obligar a los gobernados a cumplir la Ley.

La sanción administrativa deriva de una infracción a una norma jurídica; es decir existe un deber establecido en una Ley o reglamento y su quebrantamiento genera que el infractor sea castigado mediante una sanción administrativa y en algunos casos puede aplicarse una sanción judicial.

La facultad sancionadora se ejerce mediante los tres poderes del Estado, el Legislativo define, clasifica y establece las faltas, infracciones, los delitos y las sanciones, el Ejecutivo es el encargado de vigilar la exacta observancia de la Ley y sus reglamentos, así como de imponer las sanciones para su cumplimiento y el poder judicial resuelve las controversias entre particulares y el poder público, disponiendo de la fuerza o autoridad necesaria para hacer cumplir sus fallos.¹⁴

La potestad sancionadora tiene su fundamento en el artículo 73 fracción XXI de la Constitución Federal, y se extiende a las leyes y reglamentos que rigen en la materia, y se ejercita como una forma de castigar, reprimir, advertir o imponer una sanción por violación a las mismas.

El Congreso tiene la facultad para expedir “la legislación que establezca los delitos y las faltas contra la Federación y las penas y sanciones que por ellos deban imponerse; así como legislar en materia de delincuencia organizada”.¹⁵ Con ello el poder legislativo debe establecer en las Leyes fiscales, las conductas consideradas como infracciones, y establecer las sanciones que deberán imponerse por el incumplimiento.

Por otra parte, el poder ejecutivo en aras de su facultad puede hacer cumplir las leyes a través de la reglamentación normativa para la imposición de sanciones en sus actos administrativos .

La facultad sancionadora que ejerce el poder ejecutivo tiene sustento en la fracción primera del artículo 89 de la Constitución Federal donde nace la facultad reglamentaria, establece que el presidente dentro de sus facultades podrá “promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.”¹⁶ En este sentido aunque no se

¹⁴ LÓPEZ Guardiola, Samantha Gabriela, “Derecho Administrativo II”, en Red Tercer Milenio, México, 2012, p. 117.

¹⁵ MÉXICO: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2019, artículo 73. Se establecen también como facultad del Congreso el legislar en materia penal, establecer sanciones y casos de delincuencia organizada.

¹⁶ Idem, artículo 89.

señala específicamente la facultad de expedir reglamentos, se encuentra implícito en el párrafo referido, el Ejecutivo podrá reglamentar las leyes expedidas en el Congreso de la Unión, pues los reglamentos deberán estar subordinados a las leyes expedidas por el poder legislativo federal, de acuerdo con la SCJN, el poder ejecutivo federal está autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias para la ejecución de las leyes emanadas por el órgano legislativo, las cuales son similares a los actos legislativos expedidos por el Congreso de la Unión, en cuanto a que son generales, abstractas e impersonales y de observancia obligatoria. Dicha facultad se encuentra sujeta al principio de legalidad, que se subdivide en el principio de reserva de ley y subordinación jerárquica. Por tanto, dicha facultad se limita por los ordenamientos legales que desarrolla o pormenoriza y que son emitidos por el órgano legislativo federal.(tesis P./J. 79/2009).¹⁷

En este sentido el poder Ejecutivo, federal, estatal y municipal se encuentran facultados para la expedición de los reglamentos necesarios para la observancia de la Leyes expedidas por el Poder Legislativo en donde se establezcan las infracciones y las sanciones por incumplimiento que complementen las establecidas por el poder legislativo, su finalidad es detallar, describir, pero no deben generar más cargas que las que establecen las Leyes respe.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público como parte del poder ejecutivo, tiene como facultad el cobro de contribuciones, así como la de vigilar y supervisar el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales, a través de su órgano desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria (SAT). De acuerdo con el artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, se encuentra facultada para:

¹⁷ FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES. Tesis: P./J. 79/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, Agosto de 2009, p.1067.

- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;
- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;
- Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales;
- Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;
- Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;
- Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.
- Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan.
- Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

Estas facultades se señalan de manera enunciativa más no limitativa, para efectos prácticos se refieren las más importantes en cuanto al tema expuesto.

De acuerdo con lo anterior, la constitución federal establece la obligación del pago de contribuciones y se desprenden de ésta obligaciones formales complementarias. Las autoridades fiscales para poder asegurarse de su cumplimiento pueden ejercer diversas acciones a través del ejercicio de sus facultades de comprobación o de verificación, mediante la realización de auditorías por algún periodo determinado, verificando la correcta expedición de comprobantes fiscales, verificando el cumplimiento de los marbetes y precintos en bebidas alcohólicas, obteniendo información de terceros, así como realizando verificaciones a los domicilios de los contribuyentes para corroborar la información registrada en sus bases de datos.

Partimos entonces del deber de contribuir al gasto público de forma proporcional y equitativa en que marcan las Leyes, para ello la Autoridad Fiscal a través de sus procedimientos verifica el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto sustantivas (pago) como formales (avisos, declaraciones, etc.), tratándose de contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones fiscales establecidas o no lo hagan de forma correcta u oportuna, cuenta con facultades para imponer sanciones como medio de coacción y el ejercicio de su poder sancionador. En el caso, de que los contribuyentes omitan el pago de contribuciones, se encuentra facultada para determinar créditos fiscales y ejecutar su cobro mediante un procedimiento especial denominado procedimiento administrativo de ejecución (PAE), en donde la autoridad puede establecer medidas de apremio¹⁸ como el embargo de bienes del

¹⁸ Las medidas de apremio, "son los instrumentos jurídicos a través de los cuales la autoridad jurisdiccional o administrativa puede hacer cumplir coactivamente sus determinaciones de carácter procedimental o ejercer sus facultades." ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 40, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA, Tesis: P./J. 3/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 1, febrero de 2013, p.7.

En el Código Fiscal de la Federación se enuncian las siguientes medidas de apremio: 1. solicitar el auxilio de la fuerza pública, 2. imponer multas respectivas, 3. decretar el aseguramiento de bienes o negociación del contribuyente, 4. solicitar a la Autoridad competente que proceda por desobediencia ante un mandato legítimo de autoridad competente.

MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, 2019, artículo 40.

negocio, embargo de cuentas bancarias e incluso intervenir la negociación, esto genera un cobro coactivo al contribuyente y puede concluir con el remate de los bienes embargados durante el procedimiento, pues de esa forma la autoridad recuperará el recurso no pagado por el contribuyente establecido en las leyes fiscales.

El Código Fiscal de la Federación¹⁹ establece que la Autoridades fiscales podrán emplear medidas de apremio de cualquier forma o por cualquier medio en el inicio o desarrollo de sus facultades, faculta el imponer la multa que corresponda en los términos del propio Código.

Podemos referir ocho clases de sanciones en materia fiscal: 1. El apercibimiento, 2. El recargo, 3. La multa, 4. La clausura, 5. El decomiso, 6. La intervención administrativa en la empresa, 7. La inhabilitación al cargo o puesto público, y 8. La configuración del delito.²⁰

En el caso de incumplimiento de las disposiciones fiscales, se impondrán las distintas sanciones estipuladas en la legislación fiscal: “La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, son independientes del pago de las contribuciones respectivas y sus accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.”²¹ Al tratarse de una sanción, en este caso de la imposición de una multa, la misma es independiente de los impuestos que el contribuyente no hubiera pagado, aunado a que dicho importe se le sumarán al cálculo correspondiente la actualización y los recargos que se establecen legalmente por el financiamiento obtenido por el contribuyente a través del transcurso del tiempo.

¹⁹ *Íbidem*.

²⁰ KAYE, Dionisio J. *Derecho procesal fiscal*, México, editorial Themis, 2000, p. 55.

²¹ Código Fiscal de la Federación, op. cit. ut. supra. artículo 70.

Los infractores “son las personas físicas o morales que actualizan los supuestos normativos señalados como infracciones.”²² Es decir; aquellos que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a quiénes lo hagan fuera de los plazos establecidos. En este sentido, se señala a dos tipos de infractores, lo que omitan no solamente el pago sino incumplan las demás obligaciones de las disposiciones fiscales, por ejemplo, la presentación de una declaración, también se estaría ante una infracción, en el caso del cumplimiento de la obligación presentada fuera de plazo. No obstante, tratándose del cumplimiento espontáneo, (antes de que la autoridad se de cuenta y lo requiera mediante un acto formal), no habría sanción.

Señala Arrijoja²³, el poder sancionador del fisco mexicano es formidable y necesario, refiere lo formidable al ser acumulativo en sus sanciones, pues tratándose de la omisión de contribuciones, se establecen actualizaciones²⁴, multas²⁵, recargos y gastos de ejecución, por otra parte, necesario al ser un elemento esencial para obtener el cumplimiento de la norma tributaria, justificado en la finalidad recaudatoria del Estado para lograr que su objetivo se vea reflejado en los gastos públicos.

Actualmente una medida de apremio que el Servicio de Administración Tributaria se encuentra aplicando de forma cada vez más frecuente como una medida de presión pero a la vez una medida bastante extrema en cuanto a sus alcances para los contribuyentes es la facultad de dejar sin efectos los certificados de sellos digitales, necesarios para la generación de la facturación electrónica, este punto lo analizaremos con mayor detalle en los próximos capítulos.

²² *Ibíd*em, artículo 71.

²³ ARRIJOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. México, editorial Themis, p. 2012.

²⁴ La actualizaciones se generan cuando no se realiza el pago de contribuciones en el tiempo oportuno y se generan por el transcurso del tiempo, es el aumento del valor de la contribución por el tiempo de financiamiento.

²⁵ Las multas son una medida sancionadora de la autoridad por incumplimiento y se genera mediante la aplicación de un porcentaje discrecional de la Autoridad sobre el monto de la contribución omite.

1.4. OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES.

El artículo 31 fracción IV Constitucional establece la obligación de contribuir al gasto público en forma proporcional y equitativa en que dispongan las leyes, deber que genera un vínculo entre el sujeto activo y sujeto pasivo de esa relación tributaria, pues se faculta a la autoridad a exigir el tributo correspondiente y genera la obligación de pago por el contribuyente.

Las leyes fiscales establecen los supuestos jurídicos en los cuales los contribuyentes se deben ubicar para generar la obligación de la causación del tributo, pero no solo se generan el pago de los tributos sino también obligaciones que tienen como objetivo ser complementarias a la obligación principal, “la obligación fiscal, como cualquier otra, puede tener como objeto dar, hacer o no hacer”²⁶, pues obliga el pago de un tributo, o bien genera el deber de declarar, presentar avisos, o bien dejar que la autoridad ejerza sus facultades, por lo tanto habrá que permitir.

Del deber establecido en la Constitución Federal, se derivan dos tipos de obligaciones para su cumplimiento: las obligaciones sustantivas y las obligaciones formales, como se describen a continuación:

OBLIGACIONES SUSTANTIVAS.

Las contribuciones se encuentran delimitadas en la Constitución Federal, si bien no existe una definición específica desde esta perspectiva, se pueden definir como “aquellas prestaciones patrimoniales coactivas, proporcionales, equitativas dirigidas a un ente público de forma directa o indirecta, cuya finalidad principal es

²⁶ RODRIGUEZ Mejía, Gregorio. “Obligaciones fiscales”, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, revista núm. 90, ISSN 2448-4873, 1997.

satisfacer las necesidades sociales y que tiene su fundamento en el principio de solidaridad social".²⁷

El pago de contribuciones es la obligación sustantiva por excelencia en materia tributaria, se genera por mandato constitucional, con límites y fines específicos. Las contribuciones se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.²⁸

Las consecuencias que atribuye la norma jurídica consisten en poderes y deberes, el objeto de la relación jurídica es una prestación que puede consistir en un dar, un hacer o un no hacer; en otras palabras, en una actividad o abstención que el sujeto pasivo debe realizar a favor del sujeto activo.²⁹ Esta es la relación jurídico tributaria entre el contribuyente y el Estado, surge cuando se ubica la conducta en la hipótesis normativa que genera el pago y el cobro de la prestación tributaria, la cual se traduce en una obligación pecuniaria, coactiva y obligatoria para el contribuyente.

Es importante señalar que el sujeto pasivo al momento de ubicarse y reconocer la existencia de obligaciones fiscales a su cargo, las autodetermina, y las autoliquida; es decir, con los elementos establecidos en ley, cuantifica la obligación y realiza el pago correspondiente.

Al respecto el Código fiscal establece "corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario".³⁰ Derivado de esto la Ley faculta a la Autoridad fiscal a determinar las contribuciones omitidas por parte de los contribuyentes y coaccionar su cobro, pues la finalidad es la recaudación para el gasto público, siendo un objetivo primordial para el Estado.

²⁷ ORTEGA Maldonado, Juan Manuel, op. cit. ut. supra. p. 41.

²⁸ MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, op. cit. ut. supra. artículo 2.

²⁹ ORTEGA Carrión, Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*, México, editorial Porrúa, 2009, p. 63.

³⁰ MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, op. cit. ut. supra. Artículo 6.

Señala Barrios, aunado a la obligación sustantiva, “existen obligaciones accesorias que recaen en el sujeto pasivo principal que debe hacer frente al tributo, como sobre terceras personas.”³¹

En este sentido, la obligación sustantiva es el pago del tributo, y como consecuencia para hacer frente a esta obligación se encuentran las obligaciones accesorias, que podemos señalar como obligaciones formales derivadas de esta, y que se detallan a continuación:

OBLIGACIONES FORMALES .

Las obligaciones formales son accesorias al cumplimiento del pago del tributo para poder hacer frente a la obligación sustantiva, tienen como objetivo complementar o poner los medios para el cumplimiento de la obligación principal, los contribuyentes deberán:

1. Solicitar su inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes. (Artículo 27 del CFF).
2. Solicitar su certificado de firma electrónica avanzada. (Artículo 27 del CFF)
3. Proporcionar sus datos, (nombre, nacionalidad, actividad, domicilio), con ello el SAT pueda realizar verificaciones y en su caso actualizar sus bases de datos (Artículo 27 CFF)
4. En caso de sucursales, locales, establecimientos deberán presentar el aviso correspondiente como una apertura de establecimiento. (Artículo 27 del CFF).
5. Llevar contabilidad electrónica. (Artículo 28 del CFF).
6. Enviar mensualmente a través de la página del SAT, la contabilidad electrónica. (Artículo 28 del CFF).
7. Expedir comprobantes fiscales que cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29 A del CFF.

³¹BARRIOS de Orbegoso, Raúl. “La relación jurídico tributaria”, en Derecho Tributario, pp. 134-136.

8. Presentar declaraciones de forma periódica de conformidad con las Leyes fiscales respectivas (31 del CFF).

Estas obligaciones establecen la forma a través de las cuales, se dan los medios para el cumplimiento de la obligación sustantiva, ya que para poder realizar el pago el contribuyente debe contar la Firma Electrónica (FIEL)³², o bien para que pueda expedir facturación electrónica debe estar dado de alta ante el Registro federal de contribuyentes, contar con un domicilio fiscal, etc.

Es importante señalar, en el caso de que el contribuyente no cumpla con estas obligaciones formales se establece una sanción, de esta forma se hace coercitivo el cumplimiento formal para llegar al pago del tributo.

Como ya se estableció, las autoridades fiscales han implementado diversas formas de tener un mejor control y fiscalización de los contribuyentes para reducir la evasión fiscal y lograr las metas de recaudación para poder cubrir el presupuesto de ingresos federal, una de las medidas que estableció ha sido la implementación de la contabilidad electrónica y la facturación electrónica, que ha generado un incremento positivo en la recaudación; como este trabajo se enfoca al tema de las repercusiones que se generan de un procedimiento de verificación de domicilio, como lo es, la consecuencia de dejar sin efectos los certificados sellos digitales, fundando el acto en que el lugar establecido por el contribuyente al momento de inscribirse al registro federal de contribuyentes, no cumple con los requisitos del artículo 10 del Código Fiscal que se detallarán en el siguiente capítulo.

³² Actualmente se denomina e.firma.

CAPITULO SEGUNDO

PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DOMICILIO FISCAL

2.1 CONTABILIDAD ELECTRÓNICA.

La contabilidad electrónica surgió en el año de 2014 como resultado de una reforma al Código fiscal³³, estableciendo a los contribuyentes la obligación de enviar mensualmente la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de acuerdo con reglas de carácter general publicadas para dicho efecto.

De acuerdo a la versión publicada en su página para el servicio de administración tributaria la contabilidad electrónica: “es el envío de archivos en formato xml de las transacciones registradas en medios electrónicos que realiza una empresa o una persona y envía a través del Buzón Tributario”.

Para estos efectos, el 1 de julio de 2014 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la segunda resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea³⁴ para dicho ejercicio, estableciendo los requisitos y periodos para el cumplimiento de la obligación del envío de la contabilidad electrónica, en específico las reglas 1.2.8.6., 1.2.8.7., y 1.2.8.8 se refieren a que el sistema electrónico adoptado por el contribuyente debe generar archivos en formato XML (eXensible Markup Language) del catálogo de cuentas clasificado con un código agrupador de cuentas del SAT³⁵, las balanzas de comprobación incluyendo todas las cuentas, las pólizas en donde

³³ MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, 2014. Artículo 28 fracción IV, reforma publicada el 09 de diciembre de 2013 en el diario oficial de la federación.

³⁴ MÉXICO: Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2013.

³⁵ MÉXICO: Anexo 24 de la Segunda Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de julio de 2014.

se distinga el Comprobante Fiscal Digital (CFDI) de cada operación, así como los impuestos correspondientes.

Se establecen las fechas de envío de la contabilidad, quedando de la siguiente forma (regla I.2.8.7) :

Documento	Fecha de envío
Catálogo de cuentas	Por única vez en el primer envío y cada vez que sea modificado
Balanza de comprobación mensual	<ul style="list-style-type: none">• personas morales, a más tardar el día 25 del mes inmediato posterior• personas físicas, a más tardar el día 27 del mes inmediato posterior
Balanza del cierre del ejercicio	<ul style="list-style-type: none">• personas morales, a más tardar el día 20 de abril del ejercicio inmediato posterior• personas físicas, a más tardar el día 22 de mayo del ejercicio inmediato posterior

No obstante lo anterior, la información del segundo semestre de 2014 se presentará conforme a lo siguiente:

- Balanza de Julio -en octubre 2014
- Balanza de Agosto- en noviembre 2014
- Balanza de Septiembre y octubre – en diciembre 2014
- Balanza de Noviembre y diciembre – en Enero de 2015.

Se estipula la presentación de las pólizas contables, en caso de que la autoridad lo requiera en el caso de compensación y devolución de saldos a favor.

La autoridad fiscal realizó varias prórrogas derivado de que los contribuyentes no se encontraban listos para aplicar dicha modificación, representando una reestructura en la forma de trabajo de las empresas, generando también costos adicionales para su implementación, capacitación pues no se encontraba totalmente regulada la obligación y existían muchas dudas para el correcto envío.

La última prórroga realizada publicó el 23 de diciembre de 2016 en el DOF, el anexo 19 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio de 2017 en su transitorio trigésimo quinto, estableciendo como última prórroga para todos los contribuyentes obligados a enviar contabilidad por medios electrónicos, que debieron enviarla del 1º de enero de 2015 al 31 de octubre de 2016, otorgando un plazo hasta el 30 de abril de 2017.

Es importante señalar, las penas que se imponen con la falta de cumplimiento de esta obligación formal por parte de los contribuyentes sujeta a la imposición de una multa que asciende de \$5,510.00 a \$16,520.00³⁶ por parte de la Autoridad Fiscal para el ejercicio de 2019. También es aplicable en el caso de que la información se envíe en archivos con alteraciones que no permitan su lectura, no ingresarla de conformidad con las reglas de carácter general expidas para tal efecto, o no cumplir con los requisitos de información o de documentación establecidos.³⁷

El objetivo de la contabilidad electrónica es comprobar el correcto cumplimiento del deber de contribuir al gasto público, y la suprema corte de justicia (SCJN) de la nación consideró que dicho fin es proporcional, pues la obligación de ingresar la información en los términos que establecen las disposiciones generales, constituye el medio adecuado dirigido a cumplir con la finalidad perseguida por el legislador, señala que el cumplimiento de esta obligación permite a la autoridad no solamente tener acceso inmediato a las cuestiones relacionadas con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino allegarse de los elementos necesarios para que en un momento dado pueda desplegar con mayor facilidad algún acto de fiscalización. El poder judicial, considera que el envío de la contabilidad electrónica no genera un daño innecesario o desproporcional, ya que solo se trata de llevarla en medios electrónicos e ingresarla a través del portal del Servicio de Administración Tributaria

³⁶ MÉXICO: Anexo 5 de la Resolución miscelánea fiscal para 2018, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de diciembre de 2018.

³⁷ Código Fiscal de la Federación, op. cit. artículo 81.

(SAT), al contrario considera un ahorro de tiempo y simplicación administrativa. (tesis 2a./J. 147/2016 (10a.))³⁸

De acuerdo con este criterio, la contabilidad electrónica tiene como finalidad que la autoridad fiscal tenga acceso de forma inmediata a toda la información referente a la contabilidad de los contribuyentes, pues al realizar el envío de esta, se estará informando de los ingresos, gastos, activos, clientes, proveedores, etc., de sus operaciones realizadas de forma mensual, aunado a la información que obtiene mediante la facturación electrónica para poder complementar los cruces de lo declarado por un contribuyente y declarado por sus proveedores y clientes, con ello podrá determinar diferencias estimativas para notificar a los contribuyentes a través de invitaciones, mejorando la fiscalización y por ende la recaudación de contribuciones.

Para el envío de la contabilidad electrónica, es necesario contar con las facturas electrónicas tanto de ingresos como de gastos, siendo indispensable contar con un certificado de sello digital vigente para cumplir con dicha facturación, pues los comprobantes fiscales digitales (CFDI), son el soporte de las pólizas contables, las cuales deben cumplir también los requisitos que establece el anexo 20 de la resolución miscelánea fiscal.

2.2 FACTURACIÓN ELECTRÓNICA.

Dentro de las obligaciones fiscales se encuentra la expedición de comprobantes fiscales cuando las leyes así lo establezcan, y deberá realizarse por las actividades

³⁸ CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA OBLIGACIÓN DE INGRESAR LA INFORMACIÓN CONTABLE A TRAVÉS DE LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EN LA FORMA Y TÉRMINOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EN LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, ES PROPORCIONAL CON EL FIN PERSEGUIDO POR EL LEGISLADOR. Tesis 1294, 2a./J. 147/2016, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo LXIX, Agosto de 2016, p. 1294.

que realicen los contribuyentes, así mismo las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar su comprobante respectivo.³⁹

De acuerdo con datos de la Procuraduría de la defensa del contribuyente (PRODECON), hasta antes del 2004 toda la facturación era en papel mediante establecimientos autorizados por el SAT, posteriormente se implementa un esquema opcional que convive con dos tipos de comprobantes 1) el impreso y 2) (Comprobante fiscal digital) CFD, para contribuyentes que cuentan con Firma electrónica Avanzada (FIEL)⁴⁰, estando vigente desde 2005 hasta 2010. En el año de 2011, todos los contribuyentes debían adoptar el CFD o el comprobante fiscal digital por internet (CFDI), y las facturas en papel solamente quedaron vigentes los folios aún no vencidos hasta agotarse, como una medida de transición se estableció por parte del SAT la autorización de comprobantes impresos con código de barras bidimensional para contribuyentes que no excedieran de \$ 4,000,000.00 de ingresos, vigente en 2012 y 2013. A partir del año 2014 solamente se encuentra vigente el CFDI.⁴¹

Para cumplir con esta obligación a partir de 2014, de acuerdo al CFF, se deben realizar lo siguiente:

1. Contar con un certificado de firma electrónica vigente.⁴²

³⁹ MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, op. cit. Artículos 29, 29-A.

⁴⁰ Firma Electrónica Avanzada: el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa.

MÉXICO. Ley de firma electrónica, 2019, artículo 2.

⁴¹ PRODECON, Comprobantes fiscales digitales y cancelación de sellos digitales a la luz de la reforma fiscal 2014, subprocuraduría de análisis sistémico y estudios normativos, dirección general de estudios jurídicos e interpretación normativa, diciembre 2013.

⁴² El certificado de firma electrónica avanzada, es un cambio de modalidad a lo que antes se denominaba FIEL, actualmente el SAT lo señala como e.firma. La e.firma es el conjunto de datos y caracteres que te identifica al realizar trámites y servicios por internet en el SAT, así como en otras Dependencias, Entidades Federativas, Municipios y la iniciativa privada. La e.firma es única, es un archivo seguro y cifrado, que tiene la validez de

2. Tramitar ante el SAT, el certificado para el uso de los sellos digitales⁴³.
3. Incorporar a los comprobantes los siguientes datos: nombre o denominación o razón social, domicilio, RFC, lugar y fecha de expedición, RFC a favor de quien se expida, clase y descripción de mercancías, valor unitario e importe total en número o letra, impuestos trasladados por tasa, número y fecha del documento aduanero, aduana por la cual se realizó la importación. En general requisitos establecidos en el artículo 29-A del CFF.
4. Remitir al SAT, 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.

En este caso la Autoridad fiscal establece dos opciones para la elaboración del comprobante fiscal, el contribuyente puede realizarlo directamente en la página del SAT, o bien a través de un proveedor autorizado el cual realiza el envío para validación que aquí se señala.

5. Una vez que al comprobante fiscal digital por Internet se le incorpore el sello digital del SAT o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos que disponga el citado órgano

una firma autógrafa, en: [https://www.sat.gob.mx/tramites/43964/descarga-tu-certificado-de-e.firma-\(antes-fiel,-firma-electronica\)](https://www.sat.gob.mx/tramites/43964/descarga-tu-certificado-de-e.firma-(antes-fiel,-firma-electronica))

⁴³ El certificado de sello digital, es un documento electrónico mediante el cual el SAT garantiza la vinculación entre la identidad de un sujeto o entidad y su certificado.

MÉXICO: Ley de firma electrónica, op. cit. artículo 2.

desconcentrado mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.⁴⁴

Para efectos de poder comprobar la autenticidad de los comprobantes fiscales digitales por Internet, los contribuyentes pueden realizar su consulta en la página del SAT, cerciorándose del número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del comprobante fiscal digital, el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

Se puede apreciar que la implementación de esta medida y la contabilidad electrónica han servido para incrementar la recaudación fiscal, recientemente el SAT en su página ha publicado que en los primeros cinco meses 2019 los ingresos tributarios ascendieron a 1.4 billones de pesos, es decir, un 4.7% en relación al año 2018,⁴⁵ por lo que podemos concluir que estas medidas han sido eficaces para el objetivo proyectado. Sin embargo resulta cuestionable si los fines justifican los medios, pues como una consideración personal en esta agresiva fiscalización se han violentado derechos de los contribuyentes, pues la Autoridad ha sobrepasado sus facultades con la justificación de aumentar la recaudación y reducir la evasión fiscal.

⁴⁴ Esta modificación en la Ley representa un cambio total de perspectiva de la Autoridad, anteriormente al comprobante fiscal se le daba prueba plena para con ello demostrar la operación, tal y como lo señala la tesis: FACTURAS. TIENEN EL VALOR DE UNA PRESUNCIÓN LEGAL, RESPECTO DEL ACTO DE COMERCIO Y LA ENTREGA DE LA MERCANCÍA O PRESTACIÓN DEL SERVICIO, COMPRENDIDOS EN LA MISMA. Tesis: I.2o.C.49 C, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, Julio de 2010, p, 11945.

Lo anterior, es derivado de la masiva compra venta de facturas que en México ha venido incrementándose en los últimos años, por tanto, para la autoridad fiscal ya no es suficiente el que los contribuyentes muestren el comprobante fiscal, sino tienen que demostrar la materialidad de la operación: es decir, aportar todos los elementos para demostrar que realmente hubo una adquisición de un bien o servicio.

⁴⁵ <https://www.gob.mx/sat/prensa/se-incrementa-la-recaudacion-en-los-primeros-cinco-meses-del-ano-040-2019> consultada 11-07-2019.

2.3 SELLOS DIGITALES.

Para efectos de poder realizar una factura electrónica y cumplir con la obligación establecida en Ley de expedir comprobantes fiscales es necesario contar con un certificado de sello digital.

La ley de firma electrónica avanzada regula la expedición de certificados de sello digital a personas físicas, estableciendo en su artículo segundo que para efectos de dicha Ley se entenderá como certificado digital “el mensaje de datos o registro que confirme el vínculo entre un firmante y la clave privada”⁴⁶, considerando para estos efectos que la clave privada son “los datos que el firmante genera de manera secreta y utiliza para crear su firma electrónica avanzada, a fin de lograr el vínculo entre dicha firma electrónica avanzada y el firmante”.

La firma electrónica avanzada es “el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa”.⁴⁷

Por tanto, el certificado digital es el mensaje de datos o registro que vinculan a un firmante con su firma electrónica a través de clave privada. El uso de la firma electrónica tiene la misma validez que la firma autógrafa en los documentos electrónicos, en consecuencia el mismo valor probatorio, por ello su generación se realiza a través de un conjunto de pasos ante la autoridad fiscal, el trámite es personalísimo, por el objetivo y uso que conlleva.

El procedimiento para la solicitud de certificado de sello digital es el siguiente⁴⁸:

⁴⁶ MÉXICO: Ley de firma electrónica, op. cit. artículo 2

⁴⁷ *Ibíd.*

⁴⁸ México. Anexo 1 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2019, trámite 108/CFF solicitud del certificado de sello digital.

1. El trámite se realiza en el portal del servicio de administración tributaria
2. Descargar la aplicación certifica y ejecutar
3. Generar el archivo (.sgd) a través de la aplicación certifica
4. Ingresar en el apartado enviar la solicitud para el certificado de sello digital para emitir facturas en el portal del SAT.
5. Obtener el número de operación para seguimiento del trámite.
6. Una vez aprobado el trámite el SAT emite un número de serie del certificado de sello digital con una vigencia de 4 años.

De acuerdo a la SCJN, el sello digital produce los mismos efectos de una firma autógrafa no solo para los contribuyentes sino también para resoluciones administrativas electrónicas emitidas por las Autoridades, pues no se considera una firma facsímil⁴⁹, sino como un sustituto de la firma autógrafa pues interviene la firma electrónica avanzada para su generación y no necesita algún otro procedimiento para su perfeccionamiento.⁵⁰

2.4. PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DOMICILIO FISCAL

2.4.1 DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE REGULAN AL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DOMICILIO FISCAL

La palabra domicilio, deriva del griego domus, casa y del latín, domicilium y tiene dos acepciones: la primera, la casa o lugar en que se habita y la segunda, la residencia de una persona.⁵¹

⁴⁹ Firma facsímil, “carece de absoluta eficacia probatoria el documento que aparece autorizado con firma o rúbrica en facsímil, porque ésta, en cuanto imitación que es de la auténtica o autógrafa, no procede de quien figura como suscriptor, de lo que se deriva que es imprescindible el empleo de la firma autógrafa para que ésta le sea atribuible con certeza a su signatario, y por lo tanto, surta los efectos de autorización de lo manifestado o para obligarse a lo declarado en el documento o actuación de que se trate”. Registro 231366, semanario judicial de la federación, tomo I, enero-junio de 1998, p 301.

⁵⁰ SELLO DIGITAL. EL ARTÍCULO 38, PÁRRAFOS TERCERO A SEXTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE AQUÉL PRODUCIRÁ LOS MISMOS EFECTOS QUE UNA FIRMA AUTÓGRAFA, NO INFRINGE EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA. Tesis 2a. XXIX/2018, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, Abril de 2018, p. 862.

⁵¹ Galindo Garfias, Ignacio. *Derecho Civil*. México, editorial Porrúa, pp. 379.

Para Garfias, el domicilio en términos amplios “es el lugar de habitación de una persona, el lugar donde tiene su casa (domus)”.⁵² En este sentido este autor señala que se entiende el lugar donde habitualmente reside una persona, o bien donde se encuentra el principal asiento de sus negocios, o simplemente donde resida aunque no sea habitual, estos puntos los compara con la legislación civil federal, y establece dos elementos del domicilio uno objetivo (el lugar) y uno subjetivo (el residir).

De acuerdo al artículo 2 de la convención interamericana sobre domicilio de las personas físicas en el derecho internacional privado,⁵³ se establece como domicilio de una persona física: 1. El lugar de la residencia habitual; 2. El lugar del centro principal de sus negocios; 3. En ausencia de estas circunstancias, se reputará como domicilio el lugar de la simple residencia; 4. En su defecto, si no hay simple residencia, el lugar donde se encontrare.

El domicilio es uno de los atributos de la persona y para efectos de nuestra legislación civil federal⁵⁴ se establecen tres tipos de domicilios a saber: 1) El domicilio real, considerado como “el lugar donde residen habitualmente”, entendiéndose como tal cuando habitan más de 6 meses, 2) el domicilio para efectos legales, “es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente”, 3) el domicilio convencional, se establece para determinadas obligaciones.

De acuerdo con Garfias, la residencia o permanencia de una persona física en un lugar determinado no es suficiente para constituir un domicilio en sentido jurídico, debe ser además habitual, es por ello, que el código civil federal⁵⁵ establece que en el lugar permanezca por más de seis meses, la permanencia la relaciona con radicación (permanencia).

Los efectos de contar con un domicilio fiscal son las consecuencias jurídicas que emanan del mismo, pues es ahí donde una persona puede oír y recibir notificaciones, comunicados, puede ser requerido, embargado, recibir diligencias, etc.

El código de procedimientos civiles, impone a las partes la obligación de señalar un domicilio para notificaciones, emplazamientos y citaciones, actos jurídicos que se ejercerán durante el proceso, por tanto, cumple una función muy importante, pues en dicho lugar cualquier autoridad podrá encontrar a la persona física o moral para requerirle, notificarle, exhortarle al cumplimiento de sus obligaciones legales, es una medida de control no solo por el estado sino por cualquier particular que pretenda ejercer alguna acción legal. Así mismo el juez podrá fijar su competencia.

⁵² Idem, pp. 378-393.

⁵³ MEXICO: Convención interamericana sobre el domicilio de las personas físicas en el derecho internacional privado, publicada en el Diario oficial de la Federación el 19 de agosto de 1987.

⁵⁴ MÉXICO: Código Civil Federal, vigente 2019, 29-34.

⁵⁵ Idem, 29.

Para las personas morales el domicilio es un lugar distinto al estipulado para las personas físicas, señala Garfias que no es posible establecer elementos como residir o radicación, en este sentido nuestro código civil establece “el lugar donde se halle establecida su administración”⁵⁶, en el caso de que tengan sucursales fuera del Distrito Federal (ahora ciudad de México), pero ejecuten actos dentro de esta circunscripción se consideran domiciliadas en este lugar por dichos actos. Las sucursales serán consideradas como domicilio por las obligaciones contraídas por las estas.

También para las personas morales, se establece el domicilio social, el cual deberá indicarse al momento de su constitución, en el acta constitutiva respectiva.⁵⁷

La Suprema Corte de Justicia, ha establecido que se considera domicilio de acuerdo con la Constitución Federal:

DOMICILIO. SU CONCEPTO PARA EFECTOS DE PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL. El concepto de domicilio que contempla el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no coincide plenamente con el utilizado en el derecho privado y en especial en los artículos 29, 30 y 31 del Código Civil Federal, como punto de localización de la persona o lugar de ejercicio de derechos y obligaciones. El concepto subyacente a los diversos párrafos del artículo 16 constitucional ha de entenderse de modo amplio y flexible, ya que se trata de defender los ámbitos en los que se desarrolla la vida privada de las personas, debiendo interpretarse -de conformidad con el segundo párrafo del artículo 1o. constitucional- a la luz de los principios que tienden a extender al máximo la protección a la dignidad y a la intimidad de la persona, ya que en el domicilio se concreta la posibilidad de cada individuo de erigir ámbitos privados que excluyen la observación de los demás y de las autoridades del Estado. Así las cosas, el domicilio, en el sentido de la Constitución, es cualquier lugar cerrado en el que pueda transcurrir la vida privada, individual o familiar, aun cuando sea ocupado temporal o accidentalmente. En este sentido, el destino o uso constituye el elemento esencial para la delimitación de los espacios constitucionalmente protegidos, de ahí que resulten irrelevantes la ubicación, la configuración física, su carácter de mueble o inmueble, el tipo de título jurídico que habilita su uso o la intensidad y periodicidad con la que se desarrolle la vida privada en el mismo. Así las cosas, la protección constitucional del domicilio exige que con independencia de la configuración del espacio, sus signos externos revelen la clara voluntad de su titular de excluir dicho espacio y la actividad en él desarrollada del conocimiento e intromisión de terceros. En el mismo sentido, la protección que dispensa el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha de extenderse no solamente al domicilio entendido como aquel lugar en el que un individuo fija su residencia indefinidamente, sino a todo espacio cerrado en el que el individuo pernocte y tenga guardadas las cosas pertenecientes a su intimidad, ya sea de manera permanente o esporádica o temporal, como puede ser la habitación de un hotel. Existen personas que por específicas actividades y dedicaciones, pasan la mayor parte de su tiempo en

⁵⁶ Idem, 33.

⁵⁷ MÉXICO: Ley General de Sociedades Mercantiles, 2019, 6.

hoteles y no por ello se puede decir que pierden su derecho a la intimidad, pues sería tanto como privarles de un derecho inherente a su personalidad que no puede ser dividido por espacios temporales o locales. Ahora bien, no sobra señalar que las habitaciones de este tipo de establecimientos pueden ser utilizadas para realizar otro tipo de actividades de carácter profesional, mercantil o de otra naturaleza, en cuyo caso no se considerarán domicilio de quien las usa para tales fines. En el caso de los domicilios móviles, es importante señalar que -en principio- los automóviles no son domicilios para los efectos aquí expuestos, sin embargo, se puede dar el caso de aquellos habitáculos móviles remolcados, normalmente conocidos como roulottes, campers o autocaravanas, los cuales gozarán de protección constitucional cuando sean aptos para servir de auténtica vivienda.⁵⁸

De acuerdo con lo anterior, esta interpretación establece la protección del domicilio de las personas, entendiéndose el lugar donde se desarrolla su vida privada, como una interpretación amplia de los derechos humanos a la dignidad y la intimidad, establecidas en el numeral 1º constitucional. Esta concepción es distinta a la del domicilio que las personas deben señalar para hacer frente al cumplimiento de sus obligaciones, lugar donde las autoridades pueden llegar a ejercer algún acto de molestia, para ello deberán observar los principios constitucionales.

En relación con esta acepción la tesis VI.2o.C.518 C, en materia civil, aclara y confirma "(...) si bien se puede tener un domicilio legal para el cumplimiento de sus obligaciones, ello no significa que indefectiblemente, haya dejado de tener su residencia en un determinado lugar, o bien, que no lo pueda conservar convencionalmente para diversos efectos. Consecuentemente, el aviso realizado al Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que proporciona o actualiza datos relacionados con el domicilio designado ante el Registro Federal de Contribuyentes, así como el acta circunstanciada relativa a la verificación ocular efectuada por éste, no son documentos idóneos para establecer que el lugar de residencia de una persona ha cambiado, pues ambos documentos se refieren al conocimiento que se da a las autoridades hacendarias y que éstas obtienen del domicilio designado para el cumplimiento de obligaciones fiscales que pudieran generarse con motivo de las actividades que llegare a realizar

⁵⁸ Tesis 1a. CXVI/2012, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, junio de 2028, p. 258.

un contribuyente, así como la verificación por parte de la autoridad hacendaria de la información proporcionada por el particular, pero no que en la fecha en que el primero se presenta, el contribuyente hubiere dejado de tener su residencia en el domicilio que dejó de serlo para efectos fiscales, o que el nuevo sea el único que tiene y, por ende, que no lo tenga en otra parte. Así, aun cuando una persona decida cambiar su domicilio legal o fiscal, ello no significa que deje de radicar en ese lugar, máxime si en él convencionalmente decide cumplir las obligaciones que adquiere al celebrar actos jurídicos(...)"⁵⁹

Por tanto, para efectos legales los contribuyentes pueden determinar un lugar para el cumplimiento de sus obligaciones y para efectos fiscales el domicilio deberá cumplir con lo establecido en la legislación fiscal correspondiente, pudiendo no coincidir ambos.

Al respecto como veremos más adelante, las autoridades fiscales con el propósito de ampliar los lugares en donde pueda ejercer sus facultades de fiscalización, incluso establecen que el domicilio particular (en donde la persona pernocta), puede ser considerado como domicilio fiscal cuando el contribuyente no señale algún otro, contraponiéndose con lo establecido en este criterio del poder judicial de la federación.

2.4.2 DOMICILIO FISCAL EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EN LOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

Los contribuyentes deben manifestar un domicilio para efectos fiscales cuando se inscriban ante el registro federal de contribuyentes, en este lugar la autoridad fiscal

⁵⁹ DOMICILIO. EL AVISO EFECTUADO AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, QUE PROPORCIONA O ACTUALIZA LOS DATOS RELACIONADOS CON EL DESIGNADO ANTE EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES, ASÍ COMO EL ACTA CIRCUNSTANCIADA RELATIVA A LA VERIFICACIÓN OCULAR, NO SON DOCUMENTOS IDÓNEOS PARA ESTABLECER QUE EL LUGAR DE RESIDENCIA DE UNA PERSONA HA CAMBIADO (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE PUEBLA).

Tesis VI.2o.C.518 C, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, octubre de 2006, p. 1381.

podrá notificar cualquier resolución, requerimiento, invitación, multa, acto o bien iniciar sus facultades de comprobación, de acuerdo la legislación fiscal⁶⁰, para ello, se establece una división y una prelación entre domicilio para personas físicas y para personas morales de conformidad con lo siguiente:

Tratándose de personas físicas cuando realizan actividades empresariales, será el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios, en este sentido la ley fiscal no menciona que se deberá entender como tal, es decir, no se hace referencia si el local debe tener alguna medida, o bien establezca que se entenderá donde tenga más operación, o bien donde se tengan más activos, personal, o alguna característica en específico para determinar el principal asiento de sus negocios.

En el caso de que no realicen dichas actividades, se entenderá el local que utilicen para el desempeño de sus actividades, considero que la autoridad debería considerar algunos ejemplos que se dan principalmente en los profesionistas independientes, los cuales no necesariamente tendrán un local, actualmente se ofrecen múltiples formas para trabajar que económicamente resultan más favorables, como el caso de las oficinas virtuales, y aunque se puede tener acceso a oficinas, cubículos o sala de juntas de forma física, la autoridad fiscal no le otorga la validez de domicilio fiscal, no obstante que este tipo de rentas se dan de forma cada vez más común y frecuente, en estas circunstancias se ha facultado a la autoridad para poder considerar como domicilio en el caso de que no exista algún otro de acuerdo a la prelación establecida en el código fiscal, la casa habitación del contribuyente y otorga un derecho de audiencia de 5 días para que manifieste algún otro lugar que cuente con las características anteriores.

Por otra parte, se establece que la autoridad podrá considerar el manifestado por las personas físicas a las entidades financieras al momento de aperturar una cuenta bancaria, en este caso, la institución financiera solicita que se le manifieste un

⁶⁰ MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, op. cit., 27.

domicilio en donde enviará los estados de cuenta y documentación referente a la cuenta bancaria, este queda registrado en la cuenta aperturada y puede ser considerado como domicilio fiscal cuando el contribuyente no haya manifestado ninguno otro.

Para las personas morales, la legislación fiscal diferencia a las que sean residentes en el país, estableciendo como domicilio fiscal el local en donde se encuentre la administración principal del negocio. En el caso de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, se considera dicho establecimiento como tal; 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.

En resumen podemos hacer mención de los siguientes criterios para la determinación de domicilio para efectos fiscales:

personas	
Físicas	
Con actividades empresariales	Local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios
	Su casa habitación, si no cuenta con alguno de los anteriores
	A falta de los descritos, el manifestado a las entidades o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, si son usuarios de los servicios que presten estas
	el domicilio manifestado a las entidades financieras al aperturar una cuenta bancaria
sin actividades empresariales	local que utilicen para el desempeño de sus actividades
Morales	
Residentes en el país	Donde se encuentre la administración principal del negocio
Extranjeras	El establecimiento permanente; cuando se cuente con varios, el local en donde esté la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen

Resulta necesario hacer referencia a lo establecido en el reglamento del código fiscal, el cual únicamente realiza la aclaración: “una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio, cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentre la o las personas que tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y

de las actividades que ella realiza.”⁶¹ Sin embargo, resulta totalmente genérico y no determina mayores elementos, lineamientos o características de la administración principal del negocio, si se considerará el volumen de operaciones, el lugar con mayores activos, o bien los elementos esenciales que se contemplan por parte de la autoridad para determinar un domicilio fiscal.

Siguiendo con la legislación fiscal, la autoridad se encuentra facultada para practicar diligencias en cualquier lugar en el que los contribuyentes realicen sus actividades cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio. De lo anterior, podríamos deducir que la autoridad toma en cuenta el lugar donde opera una empresa, donde se realizan las negociaciones, probablemente el lugar donde se produzca, empero la legislación fiscal no precisa de forma clara tales elementos, así como tampoco no puede valorarlos el verificador al realizar una diligencia, pues al no establecerse los elementos de valoración, quedan sujetos a su apreciación al momento de llevar a cabo dicho procedimiento de verificación.

La autoridad excediendo sus facultades, en el procedimiento de verificación requiere mayores elementos para determinar que el lugar señalado por el contribuyente es un domicilio fiscal, como se puede observar en el folio número 0004 del acta de verificación citada en el anexo 6 de este trabajo, la autoridad en la motivación de su diligencia establece que el domicilio corresponde a una oficina de medidas aproximadas, hace referencia a los activos e infraestructura que observa el verificador al recorrer el lugar, deduciendo de forma subjetiva que no se ‘aprecia’ que ahí se encuentre la administración principal del negocio, sin aportar mayores elementos o argumentos que motiven tal determinación, sin llegar al análisis de la actividad del contribuyente, o establecer que se encuentra iniciando operaciones, o que se trata de un cambio de domicilio y el contribuyente se encuentra en proceso de instalarse en el lugar, o bien que los propios familiares pueden estar atendiendo

⁶¹ MÉXICO: Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 2019, artículo 6.

el negocio, pareciera que la autoridad espera siempre grandes corporativos, con edificios lujosos con muchos activos y personal, cuando viendo la situación de nuestro país la mayoría de las empresas son micro a mediana en cuanto a su tamaño y operación.

2.4.3. CRITERIOS DEL PODER JUDICIAL PARA DETERMINAR QUE ES UN DOMICILIO FISCAL.

En relación al domicilio fiscal, existen pocos criterios por parte del poder judicial que nos puedan dar una idea más clara de lo que se debe entender por domicilio fiscal o bien los requerimientos que éste debe cubrir, en este apartado analizaremos los que considero importantes para el tema en desarrollo:

DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS MORALES RESIDENTES EN EL PAÍS. EL ARTÍCULO 10, FRACCIÓN II, INCISO A), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO DEFINE, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA, EN SU VERTIENTE DE TAXATIVIDAD. El artículo 110, fracción II, del Código Fiscal de la Federación establece que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien rinda con falsedad al Registro Federal de Contribuyentes los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado. Por su parte, el artículo 10, fracción II, inciso a), del ordenamiento citado prevé que se considera domicilio fiscal, en el caso de personas morales residentes en el país, **el local en donde se encuentre la administración principal del negocio**. Ahora bien, al analizar ambos preceptos, se estima que el artículo 10, fracción II, inciso a), del Código Fiscal de la Federación, que establece lo que debe considerarse como "domicilio fiscal", no viola el principio de seguridad jurídica en su vertiente de taxatividad, **al apreciar un grado suficiente en cuanto a la claridad y precisión de la expresión "el local en donde se encuentra la administración principal del negocio"**, la cual se entiende como el primer lugar en estimación o importancia, anteponiéndose y prefiriéndose a otros, por lo que es factible obtener un significado sin confusión alguna, ya sea desde un lenguaje natural e incluso jurídico. Esto es, **el propio código define de forma clara y precisa, sin ambigüedad en su interpretación, lo que debe entenderse por domicilio fiscal para el caso de las personas morales residentes en el país**, con lo que se da certeza jurídica respecto del hecho delictivo previsto en el artículo 110, fracción II, citado y su consecuencia jurídica.⁶²

⁶² Tesis: 1a. LXIII/2018 Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo II, registro 2017157, Junio de 2018, p. 959. (Las letras en negritas son más.)

Como se puede observar de la lectura de este criterio aislado, para la autoridad judicial la definición de domicilio fiscal establecida en la legislación fiscal “no viola el principio de seguridad jurídica, pues precisa un grado de **claridad y precisión** ‘el local donde se encuentra la administración principal del negocio’, el cual debe ser considerado como el primer lugar en estimación o importancia, anteponiéndose a otros domicilios.” Sin embargo, del criterio no es posible obtener alguna definición, descripción, detalle, concepto, referencia, características, lista de elementos, requisitos, etc., que ayude a los contribuyentes a tener más claro y preciso como deben cumplir con esta obligación formal de establecer un domicilio fiscal. En segundo lugar, existe una prelación en cuanto al domicilio que debe considerar la autoridad en el momento de su valoración, pues debe considerar en primera instancia la administración principal del negocio, en segunda el principal asiento de su negocio, o en su caso, a falta de éstos el domicilio del estado de cuenta, o bien la casa-habitación de la persona física.

DOMICILIO FISCAL. SU DETERMINACIÓN DEBE REALIZARSE CONFORME AL CONTENIDO DEL ARTÍCULO 10 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN RELACIÓN CON LAS CONSTANCIAS DEL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR, CON INDEPENDENCIA DE QUE COINCIDA O NO CON EL MANIFESTADO ANTE EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES. El legislador ordinario en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación define y clasifica al domicilio fiscal dependiendo de si se trata de personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, pero destacando en todos los casos como criterio prevaleciente de asignación, aquel lugar donde se encuentre el principal asiento de los negocios, o bien, aquel en el que se encuentre la administración principal del negocio. De manera que para la práctica de las diligencias de la autoridad hacendaria, el legislador la facultó para realizarla en el domicilio fiscal en que se encuentre real y materialmente la administración principal y no en cualquier otro domicilio convencional. En ese tenor, cuando de las constancias del juicio de nulidad se advierta que los actos del procedimiento fiscalizador de donde derivó el crédito fiscal impugnado se llevaron a cabo en el lugar que el contribuyente utiliza para el desempeño de sus actividades, o bien, en donde se encuentra el principal asiento de sus negocios, sea porque éste atendió personalmente algunas de las actuaciones relativas a dicho procedimiento o manifestó no tener otros locales, sucursales o bodegas, aquél debe reputarse como su domicilio fiscal; máxime si en tal lugar pudieron llevarse a cabo, por contar con los elementos necesarios, los actos de revisión por parte de la autoridad para verificar el cumplimiento de sus obligaciones y el incoado no negó que ahí fuese su domicilio fiscal. Lo anterior, con independencia de que los datos de éste no coincidan con los proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes, pues el lugar que debe considerarse como domicilio fiscal no queda

sujeto a la voluntad del particular o a lo que éste señale ante la autoridad hacendaria, sino a las hipótesis del mencionado numeral 10; más aún si se atiende a que el normativo 136, párrafo segundo, del citado código establece que las notificaciones se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del referido registro o en el domicilio fiscal que le corresponda de acuerdo con el aludido artículo 10, de lo que se concluye que el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes no es siempre el domicilio fiscal, pues de otro modo no se explica la conjunción disyuntiva "o", contenida en el señalado precepto 136, párrafo segundo, respecto de las dos hipótesis que prevé.⁶³

En este criterio se establece que el legislador diferencia a las personas morales y a las personas físicas para la determinación del domicilio, pero en todos los casos destaca como criterio prevaleciente "la administración principal del negocio". De acuerdo con ello se facultó a la autoridad hacendaria para realizar las diligencias en el domicilio fiscal que se encuentre "real y materialmente" la administración principal y no en cualquier otro domicilio convencional. Este criterio refuerza la distinción del domicilio convencional del domicilio fiscal, ambos no necesariamente coincidirán, en el caso de que la autoridad no encuentre al contribuyente en el domicilio manifestado, podrá determinar como tal y realizar actos de fiscalización en el lugar que el contribuyente utiliza para el desarrollo de sus actividades, o bien, donde se encuentra el principal asiento de sus negocios, ya sea porque éste atendió personalmente algunas de las actuaciones o bien manifestó no tener otros locales, sucursales o bodegas, aunque no corresponda al manifestado en el RFC, pues el domicilio no queda sujeto a la voluntad del contribuyente, sino a las hipótesis del artículo 10 del Código Fiscal. Por tanto, el domicilio manifestado al momento de inscribirse o darse de alta como contribuyente, no siempre será el domicilio fiscal.

NOTIFICACIONES FISCALES. PARA PRACTICARLAS, DEBE PREFERIRSE EL DOMICILIO SEÑALADO POR EL CONTRIBUYENTE O EL QUE DERIVE DE LOS INCISOS A), B) Y C) DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 10 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL INDICADO EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DE ÉSTA. De conformidad con el segundo párrafo del artículo 136 del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones podrán practicarse en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, o en el domicilio fiscal que le corresponda, de conformidad con el artículo 10 del mismo ordenamiento, el cual, en su fracción I, establece que tratándose de personas físicas, se considerará como domicilio fiscal: a) Cuando realicen actividades

⁶³ Tesis: 977 Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, 2011, p. 1177.

empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios; b) Cuando no las lleven a cabo, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades; y, c) Únicamente en el caso en que la persona física que realice actividades empresariales no cuente con un local, su casa habitación. Finalmente, en su último párrafo, dicha fracción ordena que, **ante la ausencia de los domicilios descritos, la notificación debe practicarse en aquel que el contribuyente haya manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sea usuario de los servicios que éstas prestan.** Consecuentemente, de la interpretación sistemática de los preceptos indicados se colige que, en los casos en que el contribuyente haya manifestado domicilio para efectos del Registro Federal de Contribuyentes o se encuentre en alguna de las hipótesis establecidas en los incisos anteriores, no se actualiza el supuesto del último párrafo de la fracción I del artículo 10 citado, en tanto que ésta se aplica únicamente cuando no se haya proporcionado alguno de los otros domicilios, los cuales deben preferirse para practicar una notificación.⁶⁴

Podemos observar que tratándose de personas físicas en el caso de que no cuenten con algún local donde desarrollen actividades puede determinarse como domicilio para efectos fiscales su casa-habitación. Sin embargo si la persona no cuenta con la misma ubicada en México, el legislador a partir del año de 2014, contempló la adición del último párrafo de la fracción I del citado artículo 10 del código fiscal, en donde se actualiza el supuesto de considerar como domicilio el manifestado a las entidades financieras (en términos generales los bancos), así como también las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo (comúnmente cajas de ahorro y préstamo), siendo que en éste lugar podrá la autoridad fiscal realizar sus diligencias, notificaciones y ejercer sus facultades de comprobación.

DOMICILIO FISCAL. SU DETERMINACIÓN DEBE REALIZARSE CONFORME AL CONTENIDO DEL ARTÍCULO 10 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN RELACIÓN CON LAS CONSTANCIAS DEL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR, CON INDEPENDENCIA DE QUE COINCIDA O NO CON EL MANIFESTADO ANTE EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES. El legislador ordinario en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación define y clasifica al domicilio fiscal dependiendo de si se trata de personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, pero destacando en todos los casos como criterio prevaleciente de asignación, aquel lugar donde se encuentre el principal asiento de los negocios, o bien, aquel en el que se encuentre la administración principal

⁶⁴ Tesis: II.4o.A.33 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo IV, Marzo de 2017, p. 2776. (Las letras en negritas son mías.)

del negocio. De manera que para la práctica de las diligencias de la autoridad hacendaria, **el legislador la facultó para realizarla en el domicilio fiscal en que se encuentre real y materialmente la administración principal y no en cualquier otro domicilio convencional.** En ese tenor, cuando de las constancias del juicio de nulidad se advierta que los actos del procedimiento fiscalizador de donde derivó el crédito fiscal impugnado se llevaron a cabo en el lugar que el contribuyente utiliza para el desempeño de sus actividades, o bien, en donde se encuentra el principal asiento de sus negocios, **sea porque éste atendió personalmente algunas de las actuaciones relativas a dicho procedimiento o manifestó no tener otros locales, sucursales o bodegas, aquél debe reputarse como su domicilio fiscal; máxime si en tal lugar pudieron llevarse a cabo, por contar con los elementos necesarios, los actos de revisión por parte de la autoridad para verificar el cumplimiento de sus obligaciones y el incoado no negó que ahí fuese su domicilio fiscal.** Lo anterior, con independencia de que los datos de éste no coincidan con los proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes, pues el lugar que debe considerarse como domicilio fiscal no queda sujeto a la voluntad del particular o a lo que éste señale ante la autoridad hacendaria, sino a las hipótesis del mencionado numeral 10; más aún si se atiende a que el normativo 136, párrafo segundo, del citado código establece que las notificaciones se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del referido registro o en el domicilio fiscal que le corresponda de acuerdo con el aludido artículo 10, de lo que se concluye que el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes no es siempre el domicilio fiscal, pues de otro modo no se explica la conjunción disyuntiva "o", contenida en el señalado precepto 136, párrafo segundo, respecto de las dos hipótesis que prevé.⁶⁵

Como menciona el precepto, el legislador ha facultado a la autoridad fiscal para que pueda realizar diligencias estableciendo dos características 'real y material' describiendo el lugar donde se encuentre la administración del negocio, es menester señala que entonces no importando el domicilio señalado por el contribuyente cuando se inscriba al registro federal de contribuyentes, si en el mismo la autoridad no localiza al contribuyente puede reputar como domicilio cualquier lugar donde el contribuyente tenga el principal asiento de sus negocios, aunque no establece claramente lo que se debe entender por la administración del negocio o asiento de negocios, se entiende que se trata del lugar operativo, como lo menciona el reglamento del código fiscal en donde se encuentra la operación, administración o toma de decisiones. Sería necesario un análisis de la actividad del contribuyente, estableciendo su giro principal, de acuerdo con diversos elementos, y con ello

⁶⁵ Tesis: VI.3o.A. J/74, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, Diciembre de 2010, p. 1641. (Las letras en negritas son mías.)

determinar si se trata del principal asiento del negocio, por su operación, o por su administración o por la toma de decisiones, empero el verificador que realiza la diligencia para corroborar los datos manifestados por el contribuyente, no cuenta con conocimientos técnicos, científicos, necesarios para determinar si realmente se encuentra ahí la operación principal del negocio, pues desconoce la actividad del contribuyente. Así mismo la legislación aplicable no aporta mayores elementos que coadyuven a los contribuyentes a determinar si el lugar manifestado cumple o no como domicilio fiscal, pues se deja totalmente a la arbitrariedad y subjetividad de la persona nombrada como verificador por parte de la autoridad fiscal.

En el caso de la verificación del domicilio la autoridad debe considerar que al tratarse por ejemplo de un nuevo contribuyente, no va a contar con una gran infraestructura, personal, activos, etc., pues está iniciando operaciones, lo mismo sucede cuando se realiza un cambio de domicilio, pues de acuerdo con el artículo 27 de código referido⁶⁶, se establece la obligación de presentar aviso de cambio dentro de los diez días siguientes al día en que tenga lugar dicho cambio. Así mismo establece que si se realiza dicho cambio, la autoridad realiza su verificación y no localiza al contribuyente en el lugar señalado, dicho aviso no surtirá efectos legales.⁶⁷

Como se acaba de hacer mención, los contribuyentes están obligados a realizar su cambio de domicilio y únicamente cuentan con diez días para presentar su aviso, al respecto encontramos algunos criterios que proceden frente a estos avisos.

2.4.3.1. CRITERIOS REFERENTES AL CAMBIO DE DOMICILIO

DOMICILIO FISCAL. EL AVISO DE SU CAMBIO POR EL CONTRIBUYENTE NO ES SUFICIENTE PARA TENER COMO NUEVO EL AHÍ SEÑALADO, SI LA AUTORIDAD FISCAL DEMUESTRA QUE REALIZÓ DILIGENCIAS O APORTA ELEMENTOS QUE EVIDENCIEN LA FALSEDAD DE AQUEL. El legislador ordinario en el artículo 10 del Código Fiscal de la

⁶⁶ MÉXICO, Código fiscal de la federación, op. cit., 27.

⁶⁷ Cf. Anexo 8.

Federación define y clasifica al domicilio fiscal dependiendo de si se trata de personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, pero destacando en todos los casos como criterio prevaleciente de asignación, aquel lugar donde se encuentre el principal asiento de los negocios, o bien, aquel en el que se encuentre la administración principal del negocio. De manera que para la práctica de las diligencias de la autoridad hacendaria, el legislador la facultó para realizarla en el domicilio fiscal en que se encuentre real y materialmente la administración principal y no en cualquier otro domicilio convencional; tal premisa cobra importancia porque lo que pretendió el legislador es no coartar el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y en especial las diligencias propias de su ámbito de competencia y, para ello, les otorgó facultades para constatar su veracidad; por lo que si bien el artículo 27 del mismo ordenamiento legal y el diverso 14, fracción II, de su reglamento, establecen en favor del contribuyente la posibilidad de efectuar cambios de su domicilio fiscal mediante el aviso respectivo, **debe concluirse que el simple aviso de cambio de domicilio presentado por el contribuyente, por sí mismo, no es suficiente para tener como nuevo el ahí señalado, siempre que la autoridad fiscal aporte los elementos que considere o demuestre que realizó diligencias, que revelen la falsedad de dicho cambio**, pues en ese supuesto deberá tenerse sin efectos el aviso correspondiente.⁶⁸

DOMICILIO FISCAL. SE PRESUME LEGAL Y SURTE TODOS SUS EFECTOS EL AVISO DE CAMBIO RELATIVO, MIENTRAS NO SE DEMUESTRE SIMULACIÓN O NATURALEZA FICTICIA DE LA INFORMACIÓN QUE CONTIENE. De acuerdo con el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad puede considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquel en el que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 del propio ordenamiento, sólo cuando el manifestado en el aviso respectivo no corresponda a alguna de las hipótesis de este último precepto, pues no debe soslayarse que las autoridades tributarias están facultadas para verificar la existencia y localización del domicilio manifestado por el contribuyente. Por tanto, **si la ley obliga a éste a formular avisos de cambio de domicilio y le impone el deber de acompañar a éstos elementos de convicción que demuestren la veracidad de lo declarado, deben presumirse legales y surtir todos sus efectos mientras no se demuestre simulación o naturaleza ficticia de la información que contienen, de modo que en estas condiciones, deberá ser la autoridad quien acredite la existencia del vicio**. Cabe señalar que no aplica una regla diversa a la mencionada tratándose del cambio de domicilio que ocurra cuando se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación -supuesto en el cual el aviso, por disposición de la ley, debe presentarse con cinco días de anticipación a que ocurra el evento-, pues entonces se presumirá realizado el cambio transcurrido el plazo previsto, sin necesidad de que el contribuyente ofrezca prueba de que así ocurrió, de modo que si la autoridad asevera que no sucedió así, será ella quien deberá probarlo.⁶⁹

⁶⁸ Tesis: VI.3o.A. J/61, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, Enero de 2017, p. 2205.

⁶⁹ Tesis: I.8o.A.21 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo XI, Agosto de 2012, p. 1760.

Estos criterios resultan interesantes, pues para efectos de no surtir efectos legales el cambio de domicilio realizado por un contribuyente, es necesario que la Autoridad fiscal puede aportar los elementos necesarios que demuestren que existe falsedad, o simulación para esto deberán realizarse las diligencias necesarias para comprobar si lo manifestado por el contribuyente corresponde al lugar donde se encuentra la administración del negocio real y materialmente o bien si existe algún vicio por no tratarse del mismo y por tanto no surtir efecto alguno. Por tanto, no debe ser a capricho de la autoridad determinar si el lugar manifestado por el contribuyente es el domicilio fiscal, pues también su actuar se encuentra limitado, primero por la prelación que existe en la legislación fiscal, y en segundo término porque tendrá que demostrar el vicio de falsedad en la información declarada por el contribuyente.

2.5. IMPLICACIONES QUE SE GENERAN EN EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DOMICILIO FISCAL.

Para efectos de comprobar la información proporcionada por los contribuyentes, las Autoridades fiscales se encuentra facultadas para llevar a cabo verificaciones para constatar los datos proporcionados al registro federal de contribuyentes, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado para los efectos de dicho registro, sin que por ello se considere que las autoridades fiscales inician sus facultades de comprobación.⁷⁰

Si en el procedimiento de verificación es detectado algún error, como la calle, el número, o las características de referencia de la ubicación, la autoridad puede realizar la corrección de los datos o bien requerir a los contribuyentes para que presenten las aclaraciones pertinentes, una vez establecido el domicilio fiscal se deberá conservar ahí la documentación comprobatoria a que se encuentra obligado a llevar conforme al reglamento del propio código, aunque actualmente ya la mayor

⁷⁰ MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, op. cit., artículo 41-B.

parte de la información es manejada de forma electrónica, al momento de ser requerida por la autoridad debe ser proporcionada de ésta manera.⁷¹

2.5.1. PROCEDIMIENTO PARA LA VERIFICACIÓN DEL DOMICILIO.

De acuerdo a la práctica laboral y la legislación fiscal⁷², el procedimiento que la Autoridad Fiscal realiza para llevar a cabo la verificación de domicilio de un contribuyente es la siguiente:

1. La Autoridad emite una orden de verificación de domicilio, en la cual funda y motiva la causa de la misma.
2. Se establece que el visitador vaya al lugar señalado en el RFC del contribuyente, y se cerciore de que dicho lugar existe.
3. Una vez que se cerciora del lugar, verifica los que los datos sean correctos, entre otros; el nombre de la calle, número, colonia, referencia entre que calles se encuentra, código postal, etc.
4. El visitador debe levanta el acta de visita de verificación en la cual se pueden adicionar datos como las medidas del lugar, el mobiliario que a simple vista se encuentra en el momento de la diligencia, se toman fotografías, y se documenta la información de la persona con quien se entiende la diligencia.
5. El visitador puede realizar distintos cuestionamientos a la persona que atiende la diligencia, referentes al lugar, actividad del contribuyente, giro, activos, personal, entre otros.

Una vez realizada la visita de verificación se determina alguno de los supuestos siguientes, respecto del domicilio:

⁷¹ MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, op. cit., artículo 27.

⁷² MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, op. cit., 42 párrafo primero fracción V y 49.

1. Domicilio localizado. Significa que el contribuyente fue encontrado en el domicilio manifestado en el RFC, y que el mismo cumple con las características establecidas en el artículo 10 del CFF.
2. Domicilio localizado pero no cumple con las características necesarias. En este caso el contribuyente si se encontró en el domicilio manifestado en el RFC, sin embargo, para juicio del notificador el lugar no cumple con lo señalado el artículo 10 del CFF, es decir, que se encuentre el principal asiento del negocio.
3. Domicilio localizado pero se realizan presiones. En este caso el contribuyente si se encontró en el domicilio manifestado en el RFC, sin embargo se realizan algunas modificaciones o correcciones en algunos datos, como pueden ser: la colonia, el código postal, las calles de referencia, etc.
4. Domicilio no localizado. En este caso no fue encontrado el contribuyente cuando se realizó la diligencia, o bien quien atendió la misma negó que dicho lugar era el domicilio del contribuyente.
6. En caso de no cumplir con los requisitos establecidos, procede a enviar un aviso al correo señalado por el contribuyente para efectos de que pueda revisar su buzón⁷³ y recibir la notificación conforme al artículo 17-H del CFF.

Al respecto considero muy criticable el hecho de la facultad que se le otorga al notificador que realiza la verificación del domicilio, pues aunque dentro de la diligencia se precisa diversa información, se plantean cuestionamientos generales del contribuyente y se efectúa una inspección física, el notificador a su criterio debe determinar si el lugar motivo de la verificación cumple con los requisitos establecidos en el artículo 10 del CFF, es decir, que se trate del principal asiento del negocio, o se encuentre la administración principal del mismo.

⁷³ Cf. Anexo 9.

Debemos señalar que el verificador por parte del SAT, no es perito en la materia para poder determinar cuanta infraestructura, activos y personal es el necesario para que el contribuyente realice sus actividades, se debe realizar una valoración de la actividad del contribuyente, el giro, mercado, operación, además considerar que actualmente existe un cambio muy radical en la forma de trabajar de las empresas, el networking, oficinas virtuales, incluso cafés que ahora son ocupadas como oficinas, como ejemplos, lo que deriva en una cuestión muy subjetiva del verificador, pues a su parecer, si el lugar es una pequeña oficina con poco personal, no cumple los requisitos para establecerse como domicilio fiscal, parecería que la Autoridad solo espera grandes corporativos, como mucho mobiliario y maquinaria.

Así mismo entramos en varios temas que pueden suceder durante la diligencia de verificación de domicilio podemos mencionar entre otras, por ejemplo, si la persona que atiende la misma no se encuentra capacitada y cae en el hecho de proporcionar información errónea, incluso involuntariamente.

El tema en este sentido, son las consecuencias tan graves para los contribuyentes, ya que tratándose del numeral 2 no se considera domicilio fiscal, y en el numeral 4, se encuentra no localizado, cuestión en que varias veces la autoridad ha caído en errores por ejemplo de que no se cerciora bien de la ubicación del domicilio, señalando en sus actos que el mismo no existe, cuando no estuvo en el lugar correcto, todas estas circunstancias pueden traer graves repercusiones a los contribuyentes incluso hasta de carácter penal.

La Autoridad Fiscal, constantemente señala e invita a los contribuyentes a realizar la solicitud de verificación de domicilio, en su página, se establece un trámite especial de acuerdo con lo siguiente:

Dentro del procedimiento⁷⁴, se establecen los siguientes pasos:

⁷⁴ MÉXICO: Anexo 1, Resolución Miscelánea 2019, trámite 126/CFF.

1. Presentar el trámite vía internet.
2. Llenar el formato de verificación de domicilio y enviar
3. Generar el acuse de recepción
4. Esperar al notificador en el domicilio para que realice la diligencia.
5. El contribuyente con el acuse y folio de recepción puede dar seguimiento al trámite
6. La autoridad puede solicitar prórrogas para la verificación.

Lo cuestionable de este procedimiento es que no se establece un tiempo para que la autoridad realice la diligencia de verificación, incluso dentro del procedimiento si se encuentra con mucha carga de trabajo puede solicitar “prórrogas”⁷⁵, y no se establece alguna sanción al respecto, por lo que el procedimiento de aclaración para desvirtuar las razones que dejan sin efectos los certificados digitales, puede extenderse por varios meses, pues este sería uno de los pasos que el contribuyente necesita para su aclaración.

Se establecen también en la Ley diversos procedimientos en los casos que el domicilio fiscal de un contribuyente no sea localizado entre ellos mencionaremos:

- Iniciar un proceso de búsqueda y localización, en domicilio anteriores, sucursales, etc.
- Realizar notificaciones por buzón tributario.
- Realizar notificaciones por estrados.
- Suspensión del plazo de una visita. En este caso, se trata cuando el contribuyente desaparezca una vez iniciadas las facultades de comprobación.

⁷⁵ Cf. Anexo 7.

Si bien, la no localización del domicilio del contribuyente no impedirá que la autoridad fiscal ejerza sus facultades, o siga con sus procedimientos, pues como se menciona tiene otras alternativas para sus notificaciones.

El punto al que me referiré ahora es el procedimiento para dejar sin efectos los certificados digitales que emite el Servicio de Administración Tributaria, para ello, ya vimos aspectos importantes como la contabilidad electrónica, la facturación electrónica y como uno de sus requisitos el sello digital, sin el mismo las empresas no pueden facturar a sus clientes.

La parte medular se encuentra en que la autoridad derivado de una visita para verificar el domicilio fiscal, al ubicar a los contribuyentes en el numeral 2 que señalamos en la parte superior, se encuentra facultada para la cancelación de los sellos digitales, elemento esencial para la elaboración de la facturación electrónica.

2.6 SUSPENSIÓN DE SELLOS DIGITALES

2.6.1 PROCEDIMIENTO DE CANCELACIÓN DE SELLOS DIGITALES.

A partir del año 2014 entró en vigor la modificación al artículo 17-H del CFF a través del decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial el nueve de diciembre de dos mil trece, adicionando diversos supuestos en la Ley, facultando con ello a la Autoridad fiscal para establecer como una medida de apremio la cancelación de sellos digitales, en mi opinión como un acto desesperado de la Autoridad para contener la frecuente actividad de compra venta de facturas efectuada por muchos contribuyentes durante varios años, generando una grave afectación al fisco federal. Con este acto de molestia, el contribuyente se encontrará impedido en poder elaborar su comprobante fiscal digital por internet (CFDI), lo anterior genera como reacción el acercamiento a las Autoridades para efectos de verificar los motivos y presentar las aclaraciones necesarias para poder solventar su situación de forma

inmediata, pues al no poder facturar de forma electrónica a sus clientes le impacta fuertemente en sus finanzas al no poder cobrar, pues para el pago requeriran el comprobante fiscal respectivo, pues la contraparte no podría deducir su pago, como consecuencia se mermarán sus operaciones, generando no poder hacer frente a sus proveedores, acreedores, e incluso no poder pagar la nómina a sus empleados.

La ley establece como elementos necesarios para el sellado de una factura, los siguientes:

1. Cadena original, la cual es el elemento que se va a sellar.
2. Certificado de sello digital y su clave privada.

La suspensión de certificados para efectos de la facturación electrónica se encuentra estipulada en el CFF, en su artículo 17-H, que por su importancia se transcribe:

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

[...]

X. Las autoridades fiscales:

a) Detecten que los contribuyentes, en un mismo ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, previo requerimiento de la autoridad para su cumplimiento.

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

c) En el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado; éste desaparezca durante el procedimiento, o bien se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

d) Aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado.

Cuando el Servicio de Administración Tributaria revoque un certificado expedido por él, se anotará en el mismo la fecha y hora de su revocación.

El inciso d) hace referencia a los artículos 79, 81 y 83 del propio CFF, los cuales regulan de forma general los supuestos que establecen las infracciones de los contribuyentes.

El artículo 79 establece las infracciones relacionadas con el RFC, en los siguientes supuestos que referiré de forma general:

I. No solicitar la inscripción, salvo de forma espontánea.

II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

III. No presentar los avisos al registro, salvo cuando la presentación sea espontánea.

IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la Ley.

V. Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación, de personas morales, sin cumplir el aviso correspondiente ante el RFC.

VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 10.

VII. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista.

VIII. No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales, la clave del registro federal de contribuyentes correspondiente a cada socio o accionista, cuando los socios o accionistas concurren a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

IX. No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurren a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

El artículo 81, establece las infracciones con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Finalmente el artículo 83, refiere a las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Al no ser materia de este trabajo no entraremos al detalle del artículo 81 y 83 del CFF.

Como se observa el artículo 79 del propio código, en su fracción VI, establece la hipótesis “**señalar como domicilio fiscal para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 10.**”, con lo visto en supralíneas el domicilio fiscal es “donde se encuentre la principal administración del negocio”, como hemos mencionado durante el desarrollo de este trabajo no existe una mayor descripción de cuales son los elementos que el domicilio debe cumplir, pues el verificador que realiza la diligencia correspondiente determina a su consideración de lo que observa durante el procedimiento de verificación si en el lugar se encuentra la administración principal del negocio. En el acta de verificación que se agrega como anexo 06, se establecen los siguientes hechos en el folio número 0004 del acta:

[...]

“El domicilio corresponde a una oficina de medidas aproximadas de siete metros por siete metros cuadros, cuenta con un área de recepción con una computadora y una silla, con dos privados en el primero se encuentran tres escritorios, dos de estos cuentan con una computadora cada uno, la otra oficina se encuentra sin mobiliaria ni equipo de oficina, ni documentación; no se exhibieron las facturas de los activos con los que cuenta la contribuyente, no se exhibieron las facturas de nóminas del personal que le presta servicios, no apreciándose que en el domicilio se encuentra la administración principal de la contribuyente”.

De esa apreciación que el verificador realizó en la diligencia de este contribuyente, en donde sin dar mayores elementos o argumentos determina que no se “aprecia” que en el domicilio se encuentra la administración principal del negocio, si hablamos por ejemplo de un nuevo contribuyente se pueden dar varias razones para no contar en ese momento con mayores activos, si hablamos cuando una empresa inicia con su actividad no tiene una gran infraestructura, lo mismo sucede en el caso de un cambio de domicilio, el proceso de adaptación puede ser mayor al tiempo en que la autoridad verifica el domicilio.

El problema radica en la consecuencia que genera que el verificador determine que en el domicilio “no se aprecie la administración principal del negocio”, pues de conformidad con el artículo 17-H fracción X, inciso d), la autoridad como una medida de apremio, dejará sin efectos el certificado de sello digital del contribuyente que se ubique en esta hipótesis. La notificación de este procedimiento efectuado por la Autoridad es mediante el buzón de tributario y en el oficio se señalará la fecha a partir de que se deja sin efectos el certificado.

Una vez que el contribuyente se haya notificado, podrán llevar a cabo el procedimiento que, mediante reglas de carácter general, ha determinado el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga, a fin de obtener un nuevo certificado. La autoridad fiscal deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento en un plazo máximo de tres días, contado a partir del día siguiente a aquel en que se reciba la solicitud correspondiente. No obstante, en caso de tener una mayor tardanza no existe ninguna sanción al respecto, por lo que el contribuyente deberá esperar a que la Autoridad le responda la solicitud de aclaración tramitada.

2.6.2 PROCEDIMIENTO DE ACLARACIÓN PARA SABER LOS MOTIVOS POR LOS CUALES SE DEJÓ SIN EFECTOS EL CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL.

Como se observa la Autoridad fiscal no señala cuales son los elementos, características, por los cuales considera que el lugar donde realiza la diligencia de verificación de domicilio no se encuentra la Administración principal del negocio, lo cual deja en una gran incertidumbre a los contribuyentes, pues ¿Cómo se podrán subsanar las irregularidades si no se conoce cuáles son? Para ello se tendrá que agotar otro procedimiento denominado de aclaración, de la siguiente forma:

Este trámite se encuentra vigente en el portal del SAT, y establece los siguiente pasos:

1. Ingresar RFC y contraseña.
2. Eligir la opción Servicios por internet.
3. Entrar a la sección Aclaraciones / Solicitud.
4. Llena el formato electrónico "Servicio de Aclaración".
5. Adjunta los documentos escaneados correspondientes.
6. Enviar la solicitud.
7. Obtener el acuse de recepción.

Para poder realizar este trámite por internet, se establece el poder ingresar a la página mediante el uso del RFC y de la contraseña, y adjuntar la información o documentación comprobatoria comprimida en extensión .zip.

Una vez realizado el trámite se obtiene un acuse con un folio con el que se puede dar seguimiento al trámite, de acuerdo con esta publicación se señala que el tiempo

de respuesta deberá ser en un plazo de 6 días hábiles o conforme al tiempo establecido en la legislación fiscal aplicable al trámite presentado.

Recibida la respuesta por parte de la autoridad, respecto de los motivos para la cancelación de sellos digitales, se tendrán que presentar el trámite correspondiente conforme al anexo 1 de la resolución miscelánea fiscal para el ejercicio de 2019, en el cual se establece la ficha de trámite 47/CFF. Aclaración para subsanar las irregularidades detectadas o desvirtuar la causa por la que se dejó sin efectos su Certificado de sello digital, se restringió el uso de su Certificado de e.firma o el mecanismo que utiliza para efectos de la expedición de CFDI. Para ello deberán seguir se los siguiente pasos:

1. Presentar aclaración mediante portal del Servicio de administración tributaria, trámite 47/CFF
2. Se deberá agregar la resolución donde se notifica que se deja sin efectos el certificado electrónico de sellos digital.
3. Se deberán agregar las pruebas para desvirtuar los motivos o razones por las cuales la Autoridad dejó sin efectos los certificados.
4. Se deberá enviar y obtener el acuse con el folio correspondiente.
5. La autoridad fiscal deberá contestar en tres días a partir del día siguiente al envío de la aclaración correspondiente.
6. Si la autoridad considera necesario solicitará mayor información al contribuyente otorgándole diez días para aportar la información requerida.
7. Se obtendrá resolución favorable si de acuerdo a lo aportado la autoridad considera que se subsanaron las irregularidades por las cuales se dejó sin efectos el certificado digital.
8. Se obtendrá resolución negativa en caso de que no se hayan subsanado las irregularidades, y por tanto será necesario la aclaración nuevamente por la parte no subsanada.

Dentro del trámite del procedimiento de aclaración 47/CFF, se contempla el caso de los contribuyentes que por el volumen de información no puedan realizar el trámite a través del portal de SAT, señalando que podrán presentar la documentación correspondiente mediante la presentación de un escrito libre ante la Autoridad que emitió el oficio o bien ante la Administración desconcentrada de Servicios al Contribuyente (ADSC) más cercana a su domicilio haciendo referencia al oficio notificado donde se dejan sin efectos los sellos digitales.

Es importante señalar que la autoridad podrá requerir mayor información al respecto, si lo considera necesario, y lo otorgará al contribuyente un plazo de 10 días contados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación, en caso de que la información no sea proporcionada, el trámite se tendrá por no presentado. Una vez presentada la información volverá a contarse el plazo de tres días para que la autoridad proporcione una respuesta.⁷⁶

Realizada la aclaración y desvirtuadas las irregularidades por las cuales se dejó sin efectos el sello digital, después de haber realizado los procedimientos que se han comentado, teniendo la resolución favorable se debe proceder a solicitar un nuevo sello digital mediante el trámite 108/CFF⁷⁷, de acuerdo con lo siguiente:

1. Ingresar a la aplicación certisat web, con el RFC y la contraseña
2. Seleccionar la sección: envío de solicitud de certificado de sello digital
3. Generar el archivo (*.sdg) a través de la aplicación CERTIFICA y la clave privada
4. Realizar el envío del archivo (*.sdg)
5. Obtener acuse de envío y número de operación para seguimiento del trámite.

⁷⁶ Idem, trámite 47/CFF.

⁷⁷ MÉXICO. Resolución Miscelánea Fiscal, 2019, regla 2.7.1.5.

6. La autoridad deberá responder en un término de tres días a partir del día siguiente al envío de la aclaración correspondiente.

CAPÍTULO TERCERO.

ANÁLISIS DEL PROBLEMA.

3.1. CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES RESPECTO DE LA SUSPENSIÓN DE SELLOS DIGITALES COMO CONSECUENCIAS DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DOMICILIO FISCAL.

Como hemos observado, partimos de lo que parecería una simple verificación de domicilio, con el objetivo de corroborar que los datos manifestados en el registro federal de contribuyentes es correcto. Sin embargo pragmáticamente, no es un tema sencillo, pues derivado de esta diligencia se desprenden una serie de actos en los que contribuyentes tiene una afectación muy seria, si la autoridad determina de su procedimiento que en el lugar señalado no se encuentra la principal administración o el principal asiento del negocio y por tanto; como consecuencia, procede a dejar sin efectos los certificados de sello digitales, los cuales como vimos anticipadamente son necesarios para la expedición de la facturación electrónica, sin este certificado no es posible expedir comprobantes y como se ha analizado, la cantidad los procedimientos que el contribuyente debe realizar para poder aclarar los motivos por los cuales la autoridad fiscal deja sin efectos los certificados de sello digital, incluyen un tiempo considerable dependiendo de los motivos por los que la autoridad ha determinado la medida, en el caso del domicilio fiscal, resulta evidente que primero se deberá solicitar el conocer los motivos, después cubrir en su caso lo necesario, solicitar una nueva verificación de domicilio y posteriormente si la autoridad considera que se ha desvirtuado la causa principal dar como localizado y verificado el mismo, durante este proceso la propia Autoridad puede solicitar

prórrogas⁷⁸ en varias ocasiones, pues dependerá de las cargas administrativas con que cuente para efectos de poder ir al lugar señalado a realizar la diligencia, con posterioridad se tendrá que aclarar que ya fue desvirtuada la causa y solicitar un nuevo certificado, durante todo este proceso el contribuyente afectado no puede emitir sus comprobantes fiscales, por tanto, su operación completa queda detenida, resultando en un perjuicio muy grave y complejo para los contribuyentes, pues aunque posteriormente se realice la aclaración y se renueve su certificado, se genera una interrupción a su actividad económica, así como incertumbre en los clientes y proveedores, pues no podrá cumplir con sus obligaciones contraídas, empero también con el gran terrorismo fiscal que en estos últimos años vivimos, llegando incluso a pensar ya no operar con el contribuyente afecta por considerar que puedan tener problemas al momento de deducir o acreditar impuestos, pues se entiende “se encuentra con problemas fiscales”.

Si bien, en cada trámite de aclaración o solicitud se establece un tiempo de respuesta por parte de la autoridad en la práctica no se da, pues llega a tardarse un periodo de tiempo mayor al establecido, algo muy criticable es que no se establece alguna sanción a la autoridad como la negativa ficta por ejemplo. Si bien, la finalidad del Estado es recaudar para obtener los recursos necesarios para el destino del gasto público, y que la implementación de estas medidas [el dejar sin efectos el certificado de sello digital], tienen como objetivo reducir la mermas por evasión fiscal tributaria, este actuar debe realizarse bajo los principios de legalidad y seguridad jurídica, pues nos encontramos en un Estado de Derecho y no podemos aplicar “el fin justifica los medios”, incluso el propio terrorismo fiscal que la Autoridad ha venido instaurando con correos electrónicos, invitaciones masivas, provenientes de “correos apócrifos”, son cuestionables como medida para desentivar la evasión fiscal.

⁷⁸ Cf. Anexo 7.

Por otra parte se encuentra el poder judicial, el cual juega un papel muy importante y que tiene diversos criterios al respecto, sin embargo, considero que no se visualiza de fondo la repercusión que el contribuyente obtiene por este actuar de la autoridad generada por la facultad otorgada a un verificador que de acuerdo a su percepción determina si en el lugar se encuentra la principal administración del negocio, pues en la ley no se establece mayores parámetros, lineamientos, características de forma tal, que no se genere incertidumbre en los contribuyentes.

Existen diversos criterios a favor y en contra respecto a este tema controversial, como veremos a continuación:

“JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. PROCEDE CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE DEJA SIN EFECTOS EL CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL (CSD) PARA LA GENERACIÓN DE COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (CFDI), AL CONSTITUIR UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA. De la ejecutoria que dio origen al criterio contenido en la tesis aislada 2a. X/2003, de rubro: "TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. 'RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DEFINITIVAS'. ALCANCE DEL CONCEPTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 11, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY ORGÁNICA DE DICHO TRIBUNAL.", se advierte que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que la definitividad para efectos del juicio contencioso administrativo, además de ponderar la atacabilidad de la resolución administrativa a través de los recursos en sede administrativa, necesariamente debe considerar la naturaleza de esa determinación, la cual debe constituir el producto final de la manifestación de la autoridad administrativa, y suele expresarse de dos formas: a) Como última resolución dictada para poner fin a un procedimiento; o, b) Como manifestación aislada que por su naturaleza y características no requiere de procedimientos que le antecedan para poder reflejar la última voluntad o voluntad definitiva de la administración pública. Asimismo, que tratándose de actos aislados, expresos o fictos de la administración pública, serán definitivos en tanto contengan una determinación o decisión cuyas características impidan reformas que ocasionen agravios a los gobernados. Por tanto, la resolución que deja sin efectos el

certificado de sello digital (CSD) para la generación de comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI), constituye una resolución definitiva, pues es el producto final o la voluntad definitiva de la autoridad, en tanto que contiene una decisión cuyas características impiden modificarse y, por ende, ocasionan agravio al gobernado, por lo que en su contra procede el juicio contencioso administrativo federal; de ahí que sea innecesario agotar, previamente, el procedimiento previsto en el artículo 17-H, sexto párrafo, del Código Fiscal de la Federación y en la regla 2.2.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, ya que no constituye un recurso administrativo que tenga por efecto modificar o revocar la decisión de la administración pública, por lo que queda al arbitrio del particular optar por éste o acudir a la vía jurisdiccional.”⁷⁹

Esta tesis nos establece la procedencia de impugnación contra la resolución que deja sin efectos el certificado de sello digital (CSD), considerando que es un acto definitivo y no tener que agotar el procedimiento que hemos visto de la resolución miscelánea 47/CFF, y directamente impugnar mediante el juicio contencioso administrativo federal, pues se considera que dicho procedimiento es una opción para los contribuyentes, con acuerdo con esta tesis puesto que de la lectura del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación se observa que efectivamente el desahogo del procedimiento establecido en la resolución miscelánea es optativa pues establece; una vez que el contribuyente se haya notificado, ‘podrán’ llevar a cabo el procedimiento que, mediante reglas de carácter general, ha determinado el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga, a fin de obtener un nuevo certificado.” Por tanto, no establece ‘deberán’ sino ‘podrán’, pudiendo los contribuyentes agotarlo o no, pues al tratarse de una resolución miscelánea, reglas de carácter general, no pueden imponer mayores obligaciones que la propia Ley, pues su objetivo es aclarar, esclarecer, detallar la información para que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones fiscales.

⁷⁹ Tesis I.3o.A.33 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.III, mayo de 2017, p.1996.

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

Es improcedente conceder la suspensión provisional en el juicio de amparo con motivo de la determinación de la autoridad hacendaria de dejar sin efectos el certificado referido, cuando se detecte que el contribuyente ha incurrido en alguna irregularidad que pueda entrañar prácticas de elusión o evasión fiscal (efectos y consecuencias de la aplicación del mencionado artículo, así como de las normas generales que lo desarrollan), porque no se satisface el requisito previsto en el numeral 128, fracción II, de la Ley de Amparo, pues de otorgarse la medida cautelar se causaría perjuicio al interés social y se contravendrían disposiciones de orden público, ya que se permitiría al contribuyente el uso del certificado de sello digital, pese a que incurrió en alguna irregularidad que la ley sanciona con dejarlo sin efectos, es decir, se impediría la implementación de la medida de control orientada a evitar la evasión y elusión fiscal, en tanto que la sociedad está interesada en que se instrumenten los mecanismos para monitorear a los contribuyentes a través de las operaciones que realicen, logrando una mayor recaudación para satisfacer las necesidades colectivas.”⁸⁰

“SUSPENSIÓN. ES PROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA CANCELACIÓN DEL SELLO DIGITAL QUE SIRVE PARA LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. DE LO CONTRARIO, SE PARALIZARÍA LA ACTIVIDAD COMERCIAL DE LA EMPRESA Y SE AFECTARÍA LA RECAUDACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA. El artículo 17-H, párrafo primero, fracción X, inciso d), del Código Fiscal de la Federación, precisa que los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria, quedarán sin efecto cuando las autoridades fiscales, aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del propio Código Fiscal de la Federación, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado. En ese tenor, contra la

⁸⁰ Tesis 2a./J. 7/2017, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.I, febrero de 2017, p.591.

determinación de la autoridad hacendaria de dejar sin efectos o cancelar el certificado del sello digital para la expedición de comprobantes fiscales, sí es procedente conceder la suspensión con fundamento en el artículo 128, fracción II, de la Ley de Amparo, pues al tratarse de un solo quejoso, no se afecta el orden público ni se altera el interés de la sociedad. Además, porque el perjuicio que resentiría el particular produciría perjuicios de difícil o imposible reparación, no susceptibles de resarcirse con la sentencia que se dicte en el juicio principal, ya que durante el tiempo de la cancelación el gobernado queda imposibilitado de expedir facturas y, por tanto, inhabilitado para realizar su actividad comercial, lo que pone en riesgo la viabilidad y la sustentabilidad de la empresa, pues al dejarse sin efectos los sellos digitales, se constituye un obstáculo para generar y obtener riqueza, que va, incluso en detrimento de la recaudación a favor de la Hacienda Pública, pues ésta se obtiene mayormente de la utilidad o renta. Es decir, de no concederse la suspensión, se impide recaudar el gasto público conforme a lo previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; lo que sí vulneraría el orden público.”⁸¹

SUSPENSIÓN PROVISIONAL EN EL AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA DE DEJAR SIN EFECTOS EL CERTIFICADO DEL SELLO DIGITAL PARA LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES DE UN CONTRIBUYENTE. Conforme al artículo 128, fracción II, de la Ley de Amparo es improcedente conceder la suspensión provisional contra la determinación de la autoridad hacendaria de dejar sin efectos el certificado del sello digital para la expedición de comprobantes fiscales, por advertir incumplimiento del contribuyente a la resolución miscelánea fiscal que regula su uso; habida cuenta que, de permitir al quejoso utilizarlo, se seguiría perjuicio al interés social y se contravendrían disposiciones de orden público, puesto que se toleraría la realización de una conducta probablemente ilícita, consistente en la emisión de comprobantes fiscales para, en su caso, amparar posibles operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas, y se impediría el ejercicio de las facultades de control en materia fiscal de la autoridad; a más de que la sociedad y el Estado están interesados en que los contribuyentes realicen las operaciones fiscales que atañen a su respectiva actividad

⁸¹ Tesis IV.1o.A.52 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.IV, Enero de 2017, p.2815.

adecuadamente, conforme a los avances tecnológicos dispuestos para tal fin.”⁸²

Estos dos criterios se contraponen, pues en la tesis 2a./J. 7/2017 se establece la improcedencia de otorgar la suspensión en el juicio de amparo. Sin embargo, refiere a los casos ‘en que se han detectado el contribuyente ha incurrido en alguna irregularidad que pueda entrañar prácticas de elusión o evasión fiscal’, correlacionando lo anterior, a que se haya ubicado en algunos de los supuestos establecidos en el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, agregando que la ley ‘sanciona” dejando sin efectos el certificado, pues a su consideración sería en perjuicio al interés social o en contra de las disposiciones de orden público⁸³. A mi juicio si bien la finalidad de esta norma fiscal es desmotivar la evasión fiscal, es muy delicado que se califique que los supuestos de este dispositivo sean irregularidades que pueden entrañar prácticas de elusión o evasión fiscal, pues situaciones como la comentado del domicilio fiscal, que no establecen mayores elementos, requisitos, características en donde un verificador a su percepción determina el domicilio fiscal del contribuyente, o bien, errores de información por parte de las personas que atienden las diligencias de verificación, o que la autoridad acude a la dirección afirmando que el lugar no existe, cuando no se cerciora que se encuentra en el lugar correcto, entre otros casos y circunstancias que se presentan estos procedimientos, no puede calificarse que estos supuestos son por evasión o elusión fiscal. Aunado a que la autoridad cuenta con otras facultades de comprobación, y procedimientos para determinar si un contribuyente evade o elude contribuciones.

En la tesis IV.1o.A.52 A, se otorga la razón al contribuyente al permitir la suspensión de la determinación de dejar sin efectos el certificado de sello digital haciendo referencia que se paraliza su actividad comercial. Resulta muy interesante lo expuesto en este criterio, pues analiza que incluso se genera un impedimento de recaudación para la hacienda pública, pues al no poder facturar no se genera

⁸² Tesis III.2o.A.49 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.II, Marzo de 2014, p. 1959.

⁸³ MÉXICO: Ley de Amparo, 2019, artículo 128.

riqueza, y se generan perjuicios de imposible reparación para el contribuyente, con acuerdo con este criterio, para mí estas medidas pueden incluso llevar a la quiebra a una empresa y eliminar la fuente de empleos de muchas personas. En este sentido con acuerdo con el criterio y considero que la autoridad no visualiza la situación compleja y perjuicio que genera al realizar la cancelación de sellos a los contribuyentes basado en una verificación de domicilio que se encuentra viciada contraponiéndose al derecho humano de seguridad jurídica.

3.1.1. ANÁLISIS DE SENTENCIA APLICABLE.

Traigo a mención en este momento la sentencia de amparo en revisión número 137/2017, en la cual se transcriben algunos fragmentos de los elementos que se consideran esenciales para este trabajo:

ANTECEDENTES:

[...]

1. El administrador de Auditoría Fiscal de Monterrey, Nuevo León, mediante oficio ***** de veinticuatro de julio de dos mil quince, informo a *****, que se ubicó en el supuesto del inciso c), de la fracción X, del artículo 17-H, del Código Fiscal de la Federación; además, se estableció que en términos del numeral 38, del referido cuerpo legal, la autría del documento se podría comprobar conforme a la ficha del procedimiento 62/CFF contenida en el anexo 1-A de la Resolución Miscelánea para dos mil catorce.
2. Atento a lo anterior, el administrador Central de Servicios Tributarios al Contribuyente, perteneciente al Servicio de Administración Tributaria, mediante oficio ***** de veinticuatro de julio de dos mil quince, dejó sin efectos el certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), de *****.
3. Inconforme, la contribuyente promovió demanda de amparo indirecto, contra los artículos 17-H, fracción X, inciso c) y 38, tercer, cuarto, quinto y sexto

párrafos, del Código fiscal de la Federación; además impugnó los oficios ***** y ***** , como actos concretos de aplicación.

CONCEPTOS DE VIOLACIÓN PLANTEADOS.

[...]

Primero. Violación al derecho de audiencia. En el cual se estableció que el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, infringe el derecho de previa audiencia tutelado por el numeral 14 constitucional, así como por el precepto 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, porque si bien prevé que una vez que se hayan dejado sin efectos los certificados de sello digital, el particular podrá llevar a cabo un procedimiento para aclarar las irregularidades detectadas, para lo cual podrá aportar pruebas; empero, no es sino hasta que se cancela el certificado, cuando se otorga al contribuyente la posibilidad de exhibir pruebas para subsanar las irregularidades detectadas, lo que infringe el derecho de previa audiencia.

Que la cancelación del certificado de sello digital constituye un acto privativo, ya que suprime de manera definitiva el derecho de los particulares para utilizarlo y por consiguiente impide la emisión de los comprobantes fiscales digitales, motivo por el cual debe escucharse al contribuyente previo a que se ejecute tal sanción, con el propósito de que ofrezca las pruebas que a su derecho convenga.

Segundo. Previsibilidad del plazo. Señala que en el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, no existe previsibilidad del plazo para reponer el certificado o bien, para la obtención de uno nuevo quedando a la decisión arbitraria de la autoridad fiscal en el momento de hacerlo, lo que es contrario al numeral 16, constitucional, por lo que se infringe el derecho de seguridad jurídica,

dado que se debe indicar el límite temporal en el cual la autoridad administrativa podrá afectar temporalmente la esfera jurídica del particular, ya que el tiempo de esa transgresión no puede estar sujeto a la decisión de tal autoridad.

Tercero. Violación al derecho de seguridad jurídica. Que el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, no indica en qué momento se presume que el contribuyente no fue localizado, tampoco señala si basta que el visitador acuda una sola vez al domicilio del causante o es necesario que se asegure que efectivamente no fue encontrado a través de diferentes diligencias de notificación, de la investigación realizada con los vecinos o del registro de cumplimiento de obligaciones fiscales.

Agrega que el precepto no indica cuáles son las pruebas que el fisco necesita para acreditar la no localización, es decir, la norma no señala los medios objetivos que permiten actualizar una infracción por parte de los contribuyentes, lo que genera incertidumbre jurídica que se traduce en una infracción constitucional.

Que ni el precepto cuestionado, ni la Resolución Miscelánea Fiscal, ni el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establecen procedimiento alguno que permita clasificar a un contribuyente como no localizable durante el ejercicio de las facultades de comprobación, motivo por el cual se infringe el derecho de seguridad jurídica.

La Procuraduría de la Defensa al Contribuyente realizó el análisis sistémico 1/2014 en el que realizó el estudio del numeral 69 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, del cual se advierte que hay que distinguir cuándo un contribuyente **no se encuentra localizable, siendo que puede**

obedecer a circunstancias meramente accidentales; mientras que otra razón puede ser por factores de incumplimiento de obligaciones.

Que sancionar a los contribuyentes que no estén localizables por una circunstancia accidental (que el día en que vaya el visitador esté cerrado el establecimiento), implica una pena desproporcionada entre la conducta y la sanción, lo que es inconstitucional, porque no define cuándo se considera como no localizable un causante durante el ejercicio de las facultades de comprobación, dejando al arbitrio de la autoridad determinar en qué momento; por lo que, si el precepto no establece elementos objetivos que permitan arribar a esa conclusión, se debe conceder el amparo en contra del numeral cuestionado.

Cuarto. Violación de los artículos 25 y 26 constitucionales. Que el numeral 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional, porque con la cancelación del certificado de sello digital en forma arbitraria por parte de la autoridad hacendaria, se genera que la causante esté imposibilitada para cumplir, en forma real y efectiva los numerales **25 y 26 constitucionales, dado que se afecta el plan nacional de desarrollo, así como la Ley Federal de Competitividad (sic); ello, porque los preceptos citados en último término prevén la obligación del Estado de garantizar el desarrollo nacional de forma integral y sustentable, fomentando la competitividad, el empleo, el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos**, así como la permanencia, equidad y crecimiento de la economía, la planeación y democrática tomando en cuenta las demandas de la sociedad para incorporarlas al plan y programas de desarrollo.

Que con la cancelación de los certificados de sello digital del contribuyente **se impide el ejercicio de la competitividad entre los**

individuos, limita la inversión, así como la generación de empleo, además de que se impide el cumplimiento de las obligaciones.

Que si el precepto cuestionado establece la facultad a la autoridad responsable de cancelar el certificado de los contribuyentes con base en la actualización de cualquiera de los supuestos ahí previstos, **es claro que infringe los artículos 25 y 26 de la Carta Magna, porque mientras éstos prevén a favor de la contribuyente la posibilidad de que las autoridades señalen diversos estímulos fiscales con la finalidad de garantizar el desarrollo nacional de forma integral y sustentable, fomentando entre otros la competitividad, empero, el numeral cuestionado la limita, siendo que las autoridades hacendarias sólo pueden realizar modificaciones al Código Fiscal de la Federación para obtener beneficios para los contribuyentes, más no para imponerles limitaciones.**

Quinto. Violación del artículo 22 constitucional, porque no es proporcional, ni razonable. Que el artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, infringe el numeral 22 constitucional, al imponer una sanción excesiva, en virtud de que al cancelarse el certificado de sello digital, el contribuyente queda imposibilitado para expedir los comprobantes fiscales y desarrollar su actividad comercial, la cual está sujeta a la emisión de tales comprobantes, con lo que se merma su operación comercial, porque sus clientes no contratarán sus servicios.

Que el precepto cuestionado contiene una sanción inusitada y desproporcional, ya que si bien se impone para el efecto de localizar al contribuyente, que iniciado el procedimiento administrativo de ejecución no fue localizado en su domicilio o desapareció de éste; lo cierto es que se impone **sin que existan elementos suficientes que permitan**

establecer, al menos presuntivamente, que el causante no fue encontrado o desapareció de su domicilio, lo cual es desproporcional, porque no se justifica con un documento que genere la convicción de la ausencia del causante, puesto que no se demuestra que no existe ninguna posibilidad real de localizarlo; agrega que el precepto combatido

al sancionar a los contribuyentes que no se encuentren localizados por una circunstancia accidental como lo es que el día en que haya ido el visitador esté cerrado el domicilio, actualiza una pena desproporcional entre la conducta y la sanción.

Que el precepto cuestionado **infringe el test de proporcionalidad, porque la cancelación del certificado de sello digital no es una medida idónea para alcanzar el fin buscado por el legislador, dado que éste se puede lograr a través de otros medios que restringen en menor medida los derechos fundamentales de los gobernados, como lo son el auxilio de la fuerza pública, la imposición de las multas o el embargo de cuentas bancarias a través de la notificación en el buzón tributario; agrega que tal medida es desproporcional, porque no existe correspondencia entre el fin buscado y los efectos perjudiciales que genera, ya que la cancelación aludida, impide que el contribuyente pueda emitir facturas tanto para el ejercicio de sus actividades, como para el pago de la nómina, así como para el pago de otros tributos, esto es, genera que se incumplan las obligaciones derivadas de sus relaciones jurídicas, incluyendo las tributarias.**

Sexto. Violación al derecho de seguridad jurídica. Que el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, **no establece cuándo se considera que un contribuyente no se encuentra localizado, que desapareció, cómo, cuándo y en qué forma la autoridad hacendaria va a detectar que los comprobantes fiscales**

emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas sobre todo si no existe ningún otro precepto legal que faculte a la autoridad fiscal a determinar la inexistencia de dichas operaciones; por lo que, el artículo cuestionado infringe el derecho de seguridad jurídica.

ESTUDIOS DE LOS AGRAVIOS RELACIONADOS CON ASPECTOS DE CONSTITUCIONALIDAD.

“[...] 6. Estudio de constitucionalidad.

[...] El acto que deja sin efectos el certificado de sello digital, por actualizarse alguno de los supuestos descritos en el inciso c) de la fracción X del artículo 17-H, del Código Fiscal de la Federación; **no le reviste el carácter de definitivo, toda vez que el contribuyente, titular del certificado de sello digital cancelado, tendrá la oportunidad de aportar pruebas en el procedimiento de aclaración**, a fin de subsanar las irregularidades detectadas o bien, desvirtuar las causas por las que se dejó sin efectos su certificado y así obtener uno nuevo, para continuar expidiendo comprobantes fiscales digitales de las operaciones que realice.

Por tanto, aun cuando de conformidad con el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, **se deje sin efectos un certificado de sello digital, sin que antes se escuche al titular del mismo, ello no implica que se viole el derecho de audiencia previa, puesto que dicho acto no es de carácter privativo, toda vez que no constituye una resolución definitiva, cuyo objetivo principal sea la supresión o menoscabo de un derecho adquirido, sino que únicamente se trata de una determinación o medida de control administrativa de carácter temporal** (encaminada a evitar que con la

expedición de comprobantes fiscales digitales contrarios a la ley, los contribuyentes defrauden al fisco y a terceros) que prevalecerá hasta en tanto, el contribuyente interesado subsane las irregularidades detectadas o desvirtúe la causa por la que se dejó sin efectos el certificado de sellos digitales.

En este orden de ideas, **el certificado de sellos digitales quedará sin efectos, sólo durante el tiempo en que se resuelva el aludido procedimiento de aclaración, el cual no podrá ser mayor a tres días, contados a partir del día siguiente a aquél en que se reciba la solicitud de aclaración correspondiente.**

La persona moral quejosa manifiesta que la norma cuestionada vulnera el artículo 16 constitucional, particularmente el derecho de seguridad jurídica, porque i) no establece procedimiento ni plazo alguno para que la autoridad fiscal informe al contribuyente, la determinación de dejar sin efectos su certificado de sello digital; ii) tampoco prevé que antes de que ocurra esto último, deba emitirse una resolución o mandamiento por escrito, debidamente fundado y motivado; iii) ni guarda relación con la obligación de los gobernados de contribuir al gasto público.

El concepto de violación sintetizado resulta infundado. Conforme al texto constitucional invocado nadie puede ser molestado en su esfera jurídica, en virtud de mandamiento escrito, de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, es decir, establece el derecho de seguridad jurídica.

Respecto del derecho expuesto, conviene mencionar que aquél **no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las**

relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que sobre el particular, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que fácilmente explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, e incluso urgencia para ser atendidos, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado.

Ahora, si bien de la lectura del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación **no se observa plazo ni procedimiento alguno para que, una vez que la autoridad fiscal tenga conocimiento de los hechos u omisiones que configuren la causa por la que se deba dejar sin efectos un certificado de sello digital, los dé a conocer al contribuyente; lo cierto es que ello no se traduce en violación al derecho de seguridad jurídica, pues precisamente por esa razón, de la interpretación de la porción normativa analizada se deduce que la autoridad fiscal, una vez que tenga conocimiento de los hechos u omisiones por los que deba dejar sin efectos algún certificado de sello digital, debe actuar enseguida, sin sujetarse a procedimiento previo, con el propósito de impedir que se causen daños graves al fisco y a los particulares con los que realice operaciones el contribuyente titular de dicho certificado, y darlos a conocer a este último para que, en su caso, inste el procedimiento de aclaración referido en el párrafo sexto del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación.**

En virtud de lo anterior, es posible concluir que **la porción normativa combatida no violenta el derecho de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 constitucional, por el hecho de no establecer un procedimiento y un plazo específico para que una vez que la autoridad fiscal tenga conocimiento de los hechos u omisiones que**

configuren la causa por la que deba quedar sin efectos un certificado de sello digital, los dé a conocer al contribuyente respectivo, pues de la redacción de dicha porción normativa se deriva que la autoridad fiscal debe actuar de inmediato, es decir, en cuanto los conoce, sin sujetarse a procedimiento previo.

[...] Tampoco es acertado el argumento de la sociedad inconforme cuando indica que la norma que combate es contraria al artículo 16 constitucional, porque no prevé que para dejar sin efectos los certificados de sellos digitales, debe mediar una resolución o mandamiento por escrito, con la debida fundamentación y motivación.

Lo anterior es así, en virtud de que **un precepto no viola el artículo 16 constitucional por el hecho de no establecer que los actos de molestia deben constar en mandamiento escrito de autoridad competente, debidamente fundados y motivados, pues estos requisitos están contenidos en dicho precepto constitucional y no necesitan repetirse en la ley secundaria** (artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación) para que ésta sea constitucional.

[...] Finalmente, es inatendible el argumento de la parte quejosa, cuando señala que el artículo que combate es contrario al derecho de seguridad jurídica, porque su contenido no guarda relación con la obligación de los gobernados de contribuir al gasto público; ya que del artículo 16 constitucional, que prevé **el derecho de seguridad jurídica, no se advierte relación con la obligación contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, es decir, la observancia del derecho de seguridad jurídica no implica que las leyes, ni aún en materia fiscal, deban guarda relación con la obligación de contribuir al gasto público [...]**”.

RESOLUCIÓN EN REVISIÓN .

[...] Ahora, en relación con las cuestiones planteadas, cabe precisar que esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al analizar similares temas de constitucionalidad, al resolver el amparo en revisión 3/20179, se pronunció en el sentido de que en el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, cuestionado, existe previsibilidad del plazo para reponer el certificado o bien, para la obtención de uno nuevo, sin que quede a la decisión arbitraria de la autoridad fiscal efectuarlo, decisión que apoyó en las siguientes consideraciones:

“[...] la **cancelación de certificados de sellos o firmas digitales fue conceptualizada como una medida de control expedita y ágil**, ante la necesidad de que los contribuyentes hicieran un uso adecuado de los certificados de sellos o firmas digitales.

El legislador impuso la medida de control para evitar la emisión de comprobantes fiscales, por parte de contribuyentes que hayan incurrido en alguna conducta contraria a los objetivos de la administración tributaria, tales como: a) omitir la presentación de declaraciones periódicas, pese a mediar requerimiento para su cumplimiento; b) que durante el procedimiento administrativo de ejecución o durante el ejercicio de facultades de comprobación, no puedan ser localizados o desaparezcan; c) emitir comprobantes fiscales para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas; o bien, y d) actualicen una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del Código Fiscal Federal .

[...] considerando la necesidad que tienen los contribuyentes de seguir realizando sus actividades económicas, para lo cual deben contar con el certificado de sello o firma digital, **el legislador propuso un procedimiento ágil y expedito, en el cual el contribuyente pudiera realizar la aclaración correspondiente ante la autoridad fiscal.**

De esta forma, es posible que el contribuyente demuestre que dejó de encontrarse en los supuestos por los que le fue cancelado su certificado o que no se encontró en alguno de ellos, y, derivado de lo anterior, **pudiera de forma inmediata contar con un nuevo certificado que le permitiera continuar con la emisión de comprobantes fiscales, lo que significa restablecer su situación.**

Por lo anterior, en el último párrafo del numeral impugnado [...] **se establece que el procedimiento para llevar a cabo la aclaración por las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, acotando el plazo para la emisión de su resolución a un máximo de tres días, contados a partir del día siguiente a aquél en que se reciba la solicitud correspondiente.** Lo anterior, corrobora que se está ante un procedimiento sumario, que tiene por objeto que el contribuyente pueda volver a desarrollar sus actividades económicas, y expedir comprobantes fiscales, con normalidad.

Por tanto, [...] **la cancelación del certificado de sello o firma digital del contribuyente no constituye una medida de carácter definitivo, ni una supresión permanente de dicho certificado sino un acto de molestia temporal.**

La medida afecta la esfera jurídica del contribuyente al restringir de manera provisional y preventiva sus derechos cuando éste se ubica en alguna conducta que obstaculice o sea contraria a los objetivos de la

administración tributaria. **Ello, con la finalidad de verificar el efectivo cumplimiento de la obligación prevista por el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, así como de combatir las conductas tendentes a la evasión fiscal, fraudes o actos ilícitos, fin que es constitucionalmente válido.**

Lo anterior es así, toda vez que, **si bien el artículo reclamado establece la ‘cancelación’ del certificado de sello o firma digital del contribuyente, el objeto de la misma no es restringir de manera definitiva el uso del certificado de referencia, lo que queda de manifiesto, al prever la propia norma, un procedimiento sumario que le permite al gobernado subsanar las irregularidades que hayan ocasionado su cancelación.**

Por tanto, se puede afirmar **que dicha medida sí tiene una temporalidad, que si bien no está definida en la ley, ésta dependerá del propio contribuyente, en tanto aparezca y tome las medidas pertinentes para regularizar su situación, conforme a las disposiciones aplicables.**

Sin que obste a lo anterior que conforme a la porción normativa tildada de inconstitucional, **la determinación de dejar sin efectos el certificado de sello digital del contribuyente, se actualiza de manera inmediata por la sola circunstancia de que en el ejercicio de las facultades de comprobación, se detecte que el contribuyente no puede ser localizado o desaparezca, o se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas; pues tal medida es provisional y puede ser revocada una vez subsanadas las irregularidades, porque se podrá obtener un ‘nuevo certificado’, diverso al declarado sin efectos.**

De todo lo anterior, se desprende que una vez subsanadas las irregularidades del contribuyente, que dieron origen a la cancelación del certificado y que se le otorgue uno nuevo, obedece a que materialmente no es posible reactivar el que tenía, toda vez que cada certificado tiene un código de identificación único. Sin embargo, ello no altera el carácter provisional de la medida ni la torna inconstitucional, pues su finalidad no es que el certificado quede permanentemente revocado, sino que el contribuyente haga un uso correcto del mismo y no incurra en alguna conducta contraria a los objetivos de la administración tributaria [...]”.

Ahora, trasladando las anteriores consideraciones a este asunto, cabe precisar que, contrariamente a lo aducido por la quejosa, **existe previsibilidad del plazo para reponer el certificado o bien, para la obtención de uno nuevo, sin que quede a la decisión arbitraria de la autoridad fiscal efectuarlo.**

En efecto, tomando en cuenta la necesidad que tienen los contribuyentes de seguir realizando sus actividades económicas, para lo cual deben contar con el certificado de sello o firma digital, el legislador propuso un **procedimiento ágil y expedito**, en el cual los causantes pudieran realizar la aclaración correspondiente ante la autoridad fiscal.

De modo que, **es posible que el contribuyente demuestre que dejó de encontrarse en los supuestos por los que le fue cancelado su certificado, y pueda de forma inmediata contar con un nuevo certificado** que le permita continuar con la emisión de comprobantes fiscales, lo que significa restablecer su situación.

Por lo que, **el numeral impugnado establece que el procedimiento para llevar a cabo la aclaración se regula por las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, acotando el plazo para la emisión de su resolución a un máximo de tres días, contados a partir del día siguiente a aquél en que se reciba la solicitud correspondiente**, lo que corrobora que se está ante un procedimiento sumario, que tiene por objeto que el contribuyente pueda volver a desarrollar sus actividades económicas, y expedir comprobantes fiscales, con normalidad.

Y con tal procedimiento se cuenta con la previsibilidad del plazo para reponer el certificado o bien, para la obtención de uno nuevo, sin que quede a la decisión arbitraria de la autoridad fiscal efectuarlo, de ahí lo infundado del argumento en el que se aduce lo contrario.

[...] Ahora, en relación con las cuestiones planteadas cabe precisar que esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al analizar similares temas de constitucionalidad, al resolver el amparo en revisión 3/201710, se pronunció en el sentido de que el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, cuestionados, no vulnera el principio de seguridad jurídica, decisión que apoyó en las siguientes consideraciones:

“[...] esta Segunda Sala arribó a la conclusión [...] que la medida se actualiza de manera inmediata por la sola circunstancia de que en el ejercicio de las facultades de comprobación se actualice alguno de los supuestos del artículo 17-H, fracción X, inciso c) (que no se encuentre al contribuyente o desaparezca o bien que sus comprobantes amparen operaciones simuladas o inexistentes), y su

duración depende del propio contribuyente, en tanto aparezca y tome las medidas pertinentes para regularizar su situación, conforme a las disposiciones aplicables; sin que sea posible reactivar el mismo certificado, sino que es posible expedir uno nuevo.

Ahora bien, [...] no es necesario que se pormenoricen detalladamente las circunstancias específicas que deberán tomarse en consideración para poder determinar que los comprobantes se utilizaron para la realización de operaciones inexistentes, pues por una parte la norma es clara en establecer los supuestos generales (que no se encuentre al contribuyente o desaparezca, o bien que sus comprobantes amparen operaciones simuladas o inexistentes); y con ello atendiendo al contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia tributaria el contribuyente “sabe a qué atenerse”. Y por su parte, la apreciación del uso y ejercicio de facultades discrecionales de gestión tributaria como es el caso, es claro que se encuentran sujetas al cumplimiento de los requisitos previstos en el numeral 16 de nuestra Ley Fundamental, referentes a que dicho acto debe constar por escrito, emitido por la autoridad competente, y debidamente fundado y motivado.

Por lo anterior, contrario a lo sostenido por la quejosa, no obsta que el sistema de cancelación de certificados de sello o firma digital no prevea expresamente la necesidad de fundar y motivar la resolución emitida por la autoridad competente, pues ello constituye una obligación en términos del artículo 16 de la Constitución Federal [...]”.

Ahora, trasladando las anteriores consideraciones a este asunto, cabe precisar que, contrariamente a lo aducido por la quejosa, **no es**

necesario que en el texto del precepto impugnado se pormenoricen detalladamente las circunstancias específicas que deberán tomarse en consideración para poder determinar que los comprobantes no fueron localizados, pues por una parte la norma es clara en establecer los supuestos generales (que no se encuentre al contribuyente o desaparezca, o bien que sus comprobantes amparen operaciones simuladas o inexistentes); y con ello se atiende al contenido esencial del principio de seguridad jurídica.

Sin embargo, como se indicó la quejosa parte de una premisa equivocada, porque es criterio de esta Segunda Sala que **la determinación de dejar sin efectos el certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, no es una sanción, sino que constituye una medida temporal de molestia.** En efecto, esta Segunda Sala, al resolver el amparo en revisión 187/2016 se pronunció en el sentido de que la determinación de dejar sin efectos el certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, no es una sanción, sino que constituye una medida temporal de molestia.

Lo anterior se advierte de las siguientes consideraciones:

“[...] Ahora bien, como se precisó anteriormente, el artículo **17-H, fracción X, inciso c) del Código Fiscal de la Federación prevé y regula la cancelación de certificados por causas atribuibles al contribuyente como es el hecho de que se oculte, desaparezca o incurra en la expedición de comprobantes apócrifos**, lo cual no constituye una sanción sino en una medida temporal de molestia hasta en tanto el gobernado cese en la conducta que la motivó.

En esos términos, **no tiene el carácter de sanción o de privación de derechos la cancelación decretada conforme al artículo reclamado, sino que es un procedimiento de control de las operaciones realizadas por los contribuyentes vinculados con el cumplimiento de obligaciones fiscales.**

Por motivos similares, tampoco se configura la transgresión al primer párrafo del artículo 22 constitucional que establece que quedan prohibidas, entre otras, las penas inusitadas y trascendentales:

[...] El agravio antes expuesto es infundado, pues como se ha visto la cancelación del certificado digital no constituye una pena infamante debido a que sólo es un medio de control que se utiliza para hacer cesar la conducta del contribuyente -haber incurrido en no ser localizado o que desapareció durante el procedimiento de fiscalización, o bien que ha emitido comprobantes fiscales para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas-, en tanto que la misma contraviene disposiciones de orden público dándole oportunidad de aportar pruebas para aclarar la conducta que se le atribuye, sin que ello constituya una sanción porque como se advirtió con anterioridad no constituye una privación de un derecho sino que únicamente una medida de control temporal [...].”

Como se observa, si esta Segunda Sala estableció que la determinación de dejar sin efectos el certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, **no es un sanción, sino que constituye una medida temporal de molestia; entonces, es indudable que los conceptos de violación de la quejosa son inoperantes**, porque para acreditar que el numeral cuestionado es contrario al artículo 22, constitucional, así como a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, parten de la base de que la cancelación

aludida es una sanción, lo que constituye una falsa premisa, que torna inoperantes los conceptos de violación en estudio. Sirve de apoyo a lo anterior, por identidad de razón, la jurisprudencia 2a./J. 108/2012 (10a.), emitida por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y texto siguientes:

“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE SUSTENTAN EN PREMISAS FALSAS. Los agravios cuya construcción parte de premisas falsas son inoperantes, ya que a ningún fin práctico conduciría su análisis y calificación, pues al partir de una suposición que no resultó verdadera, su conclusión resulta ineficaz para obtener la revocación de la sentencia recurrida.”¹¹

A mayor abundamiento cabe precisar que esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 187/2016, estableció que la cancelación del certificado del sello digital para la expedición de comprobantes fiscales por Internet, **constituye una medida proporcional y razonable, porque su finalidad tiende a evitar prácticas fraudulentas y desalentar el incumplimiento de las obligaciones fiscales.**

Lo anterior se advierte de la siguiente transcripción:

“[...] Aunado a lo anterior, la cancelación del certificado del contribuyente cuando en el ejercicio de las facultades de comprobación, se detecte que el 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; constituye una medida proporcional y razonable porque su finalidad tiene a evitar prácticas

fraudulentas y desalentar el incumplimiento de obligaciones fiscales a las que los contribuyentes se encuentran constitucionalmente obligados. Consecuentemente, se trata de una medida administrativa, de control, tendente a facilitar a la autoridad fiscal el ejercicio de su potestad coactiva. [...]"

Ahora, trasladando las anteriores consideraciones a este asunto, cabe precisar que contrario a lo aducido por la quejosa **el artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, es proporcional y razonable, porque su propósito es evitar prácticas fraudulentas y desalentar el incumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes; de ahí lo infundado del argumento en el que se aduce lo contrario. [...]**⁸⁴

De la lectura de esta sentencia de la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia, podemos determinar lo siguiente:

1. Se establece que dejar sin efectos un certificado de sello digital, sin que antes se escuche al titular del mismo, ello no implica que se viole el derecho de audiencia previa, puesto que dicho acto no es de carácter privativo, pues no se considera una resolución definitiva, cuyo objetivo principal sea la supresión o menoscabo de un derecho adquirido, sino que únicamente se trata de una determinación o medida de control administrativa de carácter temporal.
2. Se considera que el perjuicio será solo temporal, pues el certificado de sellos digitales quedará sin efectos, sólo durante el tiempo en que se resuelva el aludido procedimiento de aclaración, el cual no podrá ser

⁸⁴ Amparo en revisión 137/2017, SCJN. (La letras en negrita son mías).

mayor a tres días, contados a partir del día siguiente a aquél en que se reciba la solicitud de aclaración correspondiente.

3. La disposición al no contemplar que la autoridad una vez que tenga conocimiento de los hechos u omisiones que configuren la causa por la que deba quedar sin efectos un certificado de sello digital, los dé a conocer al contribuyente respectivo, pues de la redacción de dicha porción normativa se deriva que la autoridad fiscal debe actuar de inmediato, es decir, en cuanto los conoce, sin sujetarse a procedimiento previo y no por eso viola el artículo 16 constitucional de seguridad jurídica, pues la finalidad es evitar un perjuicio al fisco federal.
4. Considera que no existe un perjuicio para seguir realizando sus actividades económicas pues el legislador propuso un procedimiento ágil y expedito, en el cual el contribuyente pudiera realizar la aclaración correspondiente ante la autoridad fiscal.
5. Cuando el contribuyente demuestre que dejó de encontrarse en los supuestos por los que le fue cancelado su certificado, y puede de forma inmediata contar con un nuevo certificado que le permita continuar con la emisión de comprobantes fiscales, lo que significa restablecer su situación.
6. La cancelación de sellos digitales no tiene el carácter de sanción o de privación de derechos la cancelación decretada conforme al artículo reclamado, sino que es un procedimiento de control de las operaciones realizadas por los contribuyentes vinculados con el cumplimiento de obligaciones fiscales, por lo tanto, no constituye una pena infame, sino una medida de control.

Se aprecia de la lectura de la norma referida que el procedimiento para realizar la aclaración para la cancelación de sellos digitales es “podrán”, como una opción, sin embargo recientemente ha sido publicada la siguiente jurisprudencia:

SELLO DIGITAL. EL OFICIO EMITIDO CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 17-H DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, A TRAVÉS DEL CUAL LA AUTORIDAD DEJA SIN EFECTOS EL CERTIFICADO CORRESPONDIENTE, NO CONSTITUYE UN ACTO DEFINITIVO PARA EFECTOS DEL JUICIO DE NULIDAD. Lo previsto en el último párrafo del precepto citado y en las disposiciones relacionadas con esa porción normativa de la Resolución Miscelánea Fiscal, en el sentido de que los contribuyentes a quienes se les haya dejado sin efectos el certificado de sello digital podrán llevar a cabo el procedimiento para subsanar las irregularidades detectadas, a fin de obtener un nuevo certificado, no corresponde a un recurso administrativo, ya que a través de lo ahí fijado sólo pueden subsanarse las irregularidades que motivaron la emisión del oficio por el cual se dejó sin efectos el certificado relativo, o bien, desvirtuar la causa que motivó su emisión, pero sin que sea posible cuestionar la totalidad de ese acto por cualquier vicio que pueda contener; por ende, lo ahí señalado en realidad corresponde a un procedimiento administrativo que comienza con ese oficio inicial -que no es la manifestación última de la voluntad administrativa- y concluye con una resolución. En este sentido, el oficio es un acto intraprocedimental y, por tanto, no es susceptible de impugnación en forma autónoma mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, pues para acudir a esa instancia es necesario que previamente se haya sustanciado y resuelto el procedimiento establecido en el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, y que esa resolución final sea impugnada en dicho medio de control de la legalidad de los actos administrativos, pues ese acto es el que se estima definitivo, al tratarse de la última resolución dictada en el procedimiento correspondiente.⁸⁵

Como se aprecia de esta tesis, el procedimiento de aclaración establecido en la resolución miscelánea fiscal resulta ser obligatorio y la Suprema Corte considera que la notificación de dejar sin efectos el certificado de sello digital, es un acto inicial por tanto no se considera un acto definitivo, resultando improcedente la vía de

⁸⁵ Tesis 2a./J. 2/2018, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.II, Marzo de 2018, p. 1433.

amparo indirecto, una vez que se ha desahogado el trámite de aclaración, contra la resolución de dicha aclaración es posible promover juicio de nulidad y posteriormente amparo directo en su caso. Lo anterior, es preocupante pues esto podría tardar más de una año en resolverse todo el procedimiento legal de defensa y en caso de no ser otorgada la suspensión provisional que muy probablemente suceda, pues como vimos la medida es clara tanto de la autoridad como de los tribunales, siendo su objetivo desmotivar la evasión fiscal y evitar un perjuicio al fisco federal por las prácticas fiscales indebidas como la compra venta de facturas apócrifas, por tanto, resulta preocupante el tiempo que una empresa puede llevarse hasta obtener la sentencia favorable y con ello no poder facturar, a su vez generar ingresos, recursos y como consecuencia no hacer frente a sus proveedores, e incluso a sus empleados, llevando al límite de su operación a un negocio.

3.2. ANÁLISIS DE LA IMPLICACIONES DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DOMICILIO FISCAL A LA LUZ DEL DERECHO HUMANO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y LEGALIDAD.

Conforme nuestra carta magna, el Estado debe respetar la seguridad jurídica en su actuar teniendo como punto marginal el evitar arbitrariedades al ejercer su poder, dando la certeza como derecho fundamental de los individuos protegiendo a su persona, bienes, derechos y generando determinado equilibrio social al gobernado. Su aplicación en el estado de derecho, fija las bases para el actuar de las autoridades fiscales de forma que no se genere incertidumbre jurídica, de acuerdo con la Suprema Corte: “es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión”⁸⁶ Al respecto se otorga a la Ley como protección para los contribuyentes de la intervención del Estado, con la finalidad de limitar cualquier arbitrariedad o abuso

⁸⁶ Tesis 1a./J. 139/2012, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.I, Enero de 2013, p. 437.

por parte de la autoridad en su intervención, “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.”⁸⁷

Por tanto, las autoridades solo pueden hacer lo que en Ley se encuentra permitido, siendo el derecho un marco normativo delimitando su actuar, “saber a qué atenerse”⁸⁸, es decir; tener la certeza en el derecho de la intervención regulada del Estado en el ejercicio de su imperio, contar con las previsiones en la norma fiscal, y sus consecuencias en el caso de no cumplirse como lo ha determinado por el poder judicial.

En este sentido al no establecer las leyes, reglamentos, resolución miscelánea mayores requisitos, lineamientos, características respecto de lo que debe entenderse o cumplirse como la principal administración o asiento del negocio, genera incertidumbre jurídica al gobernado, pues resulta a discreción de un verificador, como consecuencia de su percepción o de su libre apreciación establecer si el lugar donde se realiza la diligencia es el domicilio fiscal del contribuyente.

De acuerdo a lo que se observa en el acta de verificación citada en el anexo 6 de este trabajo, el verificador al transcribir el desarrollo de la diligencia va relatando un serie de circunstancias, haciendo referencia que el lugar cuenta con determinadas medidas, describiendo los activos que puede llegar a observar de forma superficial, así como refiriendo al personal que atiende la diligencia, siendo un tercero, y que en ese momento no pudo proporcionar información acerca de las facturas de activos, de nóminas y por tanto; determina que no se ‘observa que se encuentre la administración principal del negocio’. Sin embargo, no se establece en la Ley referencia alguna a que el lugar debe tener cierta medida, o si se deben cumplir un número determinados de activos, o un número determinado de empleados, o las características que el contribuyente debe cubrir para tener la certeza jurídica de que el lugar manifestado será considerado domicilio fiscal, y a pesar de no establecerse

⁸⁷ *Ibíd.*

⁸⁸ *Ibíd.*

una mayor fundamentación y motivación en los argumentos vertidos por parte del verificador, se determina que el lugar no es el domicilio fiscal, actuando de forma arbitraria la autoridad, pues considera elementos sin conocer la operación, actividad principal y procesos del contribuyente, y la Ley dispone que la verificación de domicilio no implica el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación, sino únicamente la comprobación de los hechos y datos manifestados por el contribuyente, la afectación que se obtiene como consecuencia de esta diligencia es totalmente grave para los contribuyentes, sumado a la importancia y peso que se deja en manos de la persona enviada por parte de la autoridad para realizar la verificación, pues de acuerdo a lo que 'aprecia' se determina o no el domicilio fiscal y a pesar de que en la Ley no se establece un concepto o elementos mayores de lo que se debe considerar como principal administración o asiento de negocios, partimos de un acto viciado de origen pues violenta la seguridad y certeza jurídica del contribuyente, al no existir disposición en ley que fundamente los elementos que la autoridad considera arbitrariamente, así como la motivación que arguye en esa determinación.

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

no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.⁸⁹

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se 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. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".⁹⁰

Considerando que la medida de dejar sin efectos los certificados de sello digital surge como consecuencia de la determinación que hace el verificador en su

⁸⁹ Tesis 2a./J. 140/2017, jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.II, Octubre de 2017, p. 840.

⁹⁰ Tesis 1a./J. 139/2012, jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.1, Enero de 2013, p. 437.

diligencia, el cual derivado de la inspección ocular que realiza en el lugar manifestado por el contribuyente como su domicilio y de su simple apreciación deduce si en el mismo se encuentra la administración principal del negocio, levantando en los hechos de sus actas si el lugar cuenta con determinada medidas, si no se aprecian suficientes bienes o personal, tal y como se constata en el acta del anexo 6 de este trabajo. De tal guisa, que la determinación del verificador viola el derecho humano de seguridad jurídica al no establecerse en la Ley algún fundamento que determine que debe enterarse por administración o asiento principal del negocio, así como las características que el mismo debe reunir, dejando al arbitrio su determinación a una persona (el verificador), si realizar un análisis de la actividad del contribuyente para saber si es necesario mayor infraestructura, sin debe contar con mayores activos, personal, o bien considerando en la determinación, si el contribuyente se encuentra iniciando operaciones, o estableciéndose en algún lugar por tratarse algún cambio de domicilio, sin una mayor fundamentación y motivación conforme lo establece nuestra constitución federal.

Aunado a que la persona que realiza la verificación de domicilio no es perito en la materia, para efectos de determinar si de acuerdo al giro u operación del contribuyentes, el lugar, bienes, activos, y/o personal es suficiente para demostrar que el lugar es real y material para realizar la actividad manifestada en el registro federal de contribuyentes, así mismo si la diligencia se atiende con un tercero el verificador no puede constatar si efectivamente se encuentra la administración principal del negocio, pues un tercero que no tiene facultad de representación o no es el representante legal, no puede tomarse por cierto todo lo manifestado pues este puede caer en error, o no saber atender la diligencia, de manera involuntaria o desconocer la operación del contribuyente y caer en algún error. El repercutir con este tipo de situaciones a los contribuyentes dejando sin efectos su sellos digitales, resulta excesivo, pues y violenta principalmente el derecho humano de seguridad jurídica.

En este sentido si bien, la ley establece las facultades para poder realizar diligencias y verificar la información proporcionada por los contribuyentes, también lo es, que para efectos de determinar si el lugar donde el verificador realizar el procedimiento de verificación deberá fundar y motivar las razones, causas, circunstancias por las cuales se establezca que dicho lugar no cumple con las características establecidas en el dispositivo 10 del Código fiscal de la federación. De la revisión a la legislación aplicables se puede determinar que no existe en la ley, reglamento, o resolución miscelánea, que establezca mayores características, elementos, o circunstancias que deben darse para considerarse domicilio fiscal, excepto que se encuentre la persona que administra, independiente de que el lugar sea pequeño, mediano, grande en dimensiones, o bien si cuenta con mucho activo o personal.

De acuerdo a lo establecido en el numeral 16 de nuestra Constitución, el actuar de la Autoridad deberá ser con estricto apego a la ley. Como ha definido la Suprema Corte de Justicia, "(...) el principio de legalidad aparece con una doble función: como contención y como protección"⁹¹, en este sentido por una parte limita el ejercicio del poder público al margen establecido en la ley, por otra protege al individuo pues la intervención estatal se encuentra delimitada a los casos establecidos en la misma. Este principio deriva que todos los actos de la autoridad deben estar fundados y motivados, señalando el precepto legal aplicable, así como las causas y razones para la emisión del acto y la autoridad solo podrá actuar de acuerdo a lo establecido en la ley o las facultades ahí dispuestas.

Por lo tanto, considero que la sanción de cancelación de certificado digital, se encuentra sustentada en este acto de verificación de domicilio, sería violatorio de

⁹¹ LONDOÑO, María Carmelina. "El principio de legalidad y el control de convencionalidad de las leyes: confluencias y perspectivas en el pensamiento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos", en *Boletín de derecho comparado*, México, volumen 43, número 128, May/Ago 2010.

los principios de seguridad jurídica y legalidad, al no encontrarse determinado en la legislación los elementos que debe tener un domicilio fiscal y no se puede dejar al arbitrio de un verificador su determinación.

Respecto de los tiempos de respuesta por parte de la autoridad fiscal, si bien se establecen en la legislación fiscal, normalmente en la práctica se prolonga su duración, en el caso de no obtener una respuesta por parte de la autoridad el artículo 8º constitucional prevé el derecho de petición, para interponer este medio de defensa, el contribuyente tendría que esperar el plazo de tres meses para promover la vía de amparo indirecto y así obtener la respuesta de la autoridad positiva o negativa para seguir con su proceso de aclaración, y durante ese periodo seguir con la afectación de no poder facturar.

De acuerdo al poder judicial, este acto de molestia es corto, pues solo tiene una duración de tres días una vez realizada la aclaración, sin embargo no contempla el tiempo que precede a este trámite, y en el caso de que aún realizada la aclaración, la información proporcionada por el contribuyente puede no satisfacer a la Autoridad y seguir un procedimiento contencioso convirtiéndose en una medida indefinida.

De acuerdo con la Procuraduría de la defensa del contribuyente (prodecon): “la eficiencia en la actuación de las autoridades en materia tributaria cumple con el propósito de tutelar los derechos de los contribuyentes en el marco de la legalidad y de la efectiva vigencia del Estado de Derecho”.⁹² Por tanto, al no darse un procedimiento realmente ágil, expedito y una respuesta en los tiempos estipulados en Ley, no se cumple con este derecho de los contribuyentes generándose un perjuicio mayor a los contribuyentes, pues mientras estos procesos se encuentra en aclaración, el contribuyente afectado no puede realizar la facturación a sus clientes, por tanto; no puede cobrar, obtener los recursos necesarios para hacer frente a sus

⁹² Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes, “informe sobre los derechos de los contribuyentes en México a la luz de las recomendaciones de PRODECON”, 2013.

obligaciones, seguir operando con normalidad, generando incluso que puede quebrar o tener una imposible reparación, en el caso, de que los trabajadores al no recibir su pago puedan levantarse en huelga en una empresa.

Incluso de acuerdo a la propia prodecon, ha establecido que la autoridad durante el ejercicio de sus facultades puede caer en malas prácticas⁹³, entre otras; el no observar la buena fe de los contribuyentes y descalificar la información proporcionada por los mismos.

Es una constante la autoridad fiscal caiga en malas prácticas durante sus procesos de fiscalización o de verificación, en el tema de la diligencia de verificación de domicilio establece que si un lugar es pequeño, con poco activo y poco personal no se considera que se encuentra la administración principal del negocio, lo cual deduce de un simple apreciación y de forma subjetiva por parte del verificador, sin una mayor argumentación que el artículo 10 del código fiscal federal, descalificando los demás elementos que debe considerar para realizar su determinación como evaluar la actividad preponderante que se realiza, el diagrama de operaciones pues actualmente las empresas eficientizan sus recursos y requieren de menor personal, el tipo de clientes, etc., para generar una mayor certidumbre a los contribuyentes establecer parámetros en la norma fiscal, que permitan tener una guía de las características y elementos mínimos que deben cumplir y “saber a qué atenerse”, como base de los principios de seguridad jurídica y legalidad.

CONCLUSIONES.

⁹³ Procuraduría de la defensa del contribuyente, boletín 015/2015 de fecha 14 de septiembre de 2015

Una vez analizadas las disposiciones normativas, sentencia y criterios del poder judicial que regulan la facultad de verificación por parte de la autoridad fiscal, así como las consecuencias legales como sanción de la determinación de no cumplir con lo dispuesto en el numeral 10 del código fiscal de la federación, se tienen las siguientes conclusiones:

- a) Domicilio fiscal es el lugar donde se encuentra la administración o el asiento principal del negocio, del cual no existe una definición, concepto, características, o elementos a cumplir, de forma tal, que los contribuyentes “sepan a que atenerse”, dejándolos en estado de incertidumbre jurídica, aunado a que la decisión depende de la determinación que realice el verificación que realiza la diligencia correspondiente.
- b) El verificador en su diligencia considera para la determinación de domicilio fiscal elementos como: medidas del lugar, número de activos, número de personal, etc., empero no cuenta con la pericia para poder realizar una valoración analítica y a fondo de los elementos que tienen relación con el negocio del contribuyente visitado, pues no considera su actividad principal, forma de operación, sucursales, tipo de producción, forma de distribución, o bien, si la empresa es de reciente creación, si se encuentra instalándose en dicho lugar, dejando a su libre arbitrio tal decisión.
- c) Al no existir un lineamiento claro para todos en la ley o alguna norma que regule los elementos que deben considerarse para determinar un domicilio fiscal, se queda su determinación totalmente subjetiva a una persona no perito en la materia para determinar tales circunstancias, violentando los derechos humanos de seguridad jurídica y legalidad.
- d) Aunque de acuerdo con los criterios del poder judicial, la cancelación de certificados digitales no es una pena excesiva y refiere a un procedimiento para su aclaración “ágil y expedito”. Del análisis que se realizó en este trabajo, el tiempo del proceso para aclarar y desvirtuar las causas que dejaron sin efectos los certificados de sello digital es de varios meses e

incluso si la autoridad no valora de forma correcta la información aportada por el contribuyente, se vislumbra un juicio contencioso que podría llegar abarcar un plazo mayor a un año con riesgo de no tener una suspensión provisional, tiempo durante el cual el contribuyente seguirá sin poder realizar su facturación electrónica, en consecuencia no poder obtener ingresos, hacer frente a sus proveedores, acreedores, empleados, prácticamente detener su operación.

- e) Se concluye de acuerdo con los criterios del poder judicial, solo se podrá impugnar la resolución obtenida una vez desahogado el procedimiento para desvirtuar las razones por las que se dejaron sin efectos los sellos, pues la notificación vía buzón que se realiza a los contribuyentes dando a conocer la suspensión de los sellos, se considera como una medida inicial, estableciendo el procedimiento de aclaración de forma obligatoria, no obstante en la Ley fiscal se establezca como una opción.
- f) Coincido con los argumentos vertidos respecto que la medida de cancelación de sellos digitales medida violenta los artículos 25 y 26 de la Carta Magna, pues estos prevén como una garantía que otorga el Estado, el fortalecimiento a la soberanía de la nación, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo, mediante la generación de condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo. Si bien la disposición 17-H del CFF, busca reducir al evasión fiscal y una afectación a las finanzas públicas, la Suprema Corte ve con mucha ligereza la afectación que los contribuyentes tienen al momento de dejar sin efectos sus certificados de sello digital, partiendo de la premisa de que la autoridad se basa en una determinación que parte de la apreciación de un verificador, el cual establece si se trata del domicilio fiscal, en caso negativo entonces la sanción es la cancelación de los sellos, dejando la contribuyente impedido para poder seguir realizando su actividad económica, obligaciones con sus acreedores, proveedores y empleados entre otros.
- g) Si bien la medida de cancelar los sellos digitales para facturar tiene un objetivo claro y definido, el acto de molestia debe ser proporcional a la

restricción de la autoridad, encontrándose obligada a buscar la forma en que la afectación sea la menor para los contribuyentes, el restringir el derecho de poder facturar, las consecuencias de no poder operar y hacer frente a terceros, debe buscar afectar en la menor medida posible al gobernado que es restringido en su derecho, siendo menester establecer que los mecanismos implementados para su aclaración en verdad sean expeditos y eficaces, pues en caso contrario se vulneran los derechos de los contribuyentes que se han señalado en supra líneas.

- h) Resulta necesario que la autoridad cumpla con los tiempos de respuesta determinados en la legislación fiscal, en caso de que no sea así, debe existir en la norma legal una afirmativa o negativa ficta, pues entonces se daría oportunidad al contribuyente de realizar su aclaración y oportunidad a la autoridad de contestar en el tiempo estipulado en la ley, haciendo el proceso ágil y expedito.
- i) Por otra parte, es necesario establecer en la norma fiscal los elementos, características o requisitos mínimos que un lugar deberá cumplir para efectos de considerarse como domicilio fiscal, lo anterior, como parte del principio de legalidad y seguridad jurídica. Pues con este dispositivo, la autoridad podrá fundar y motivar las causas por las cuales determinó que dicho lugar se considera o no el domicilio fiscal del contribuyente.
- j) Finalmente, considero partir de una verificación de domicilio fundada en una determinación arbitraria y subjetiva por parte de la autoridad, violenta los derechos humanos de seguridad y legalidad de los contribuyentes, con estos argumentos se tiene oportunidad de obtener una resolución favorable, para ello habrá que aportar en el procedimiento pruebas del perjuicio sufrido; periciales contables, cobros de clientes y pagos proveedores, incluso el daño puede ser tan grave de acuerdo al tiempo transcurrido que puede llevar incluso a existir alguna demanda por parte de terceros por el incumplimiento en que ha caído la empresa por dicha medida de la cancelación de sellos digitales.

ANEXOS.

Dirección General de Bibliotecas UAQ

PROCEDIMIENTO PARA LA VERIFICACIÓN DOMICILIO

ANEXO 1

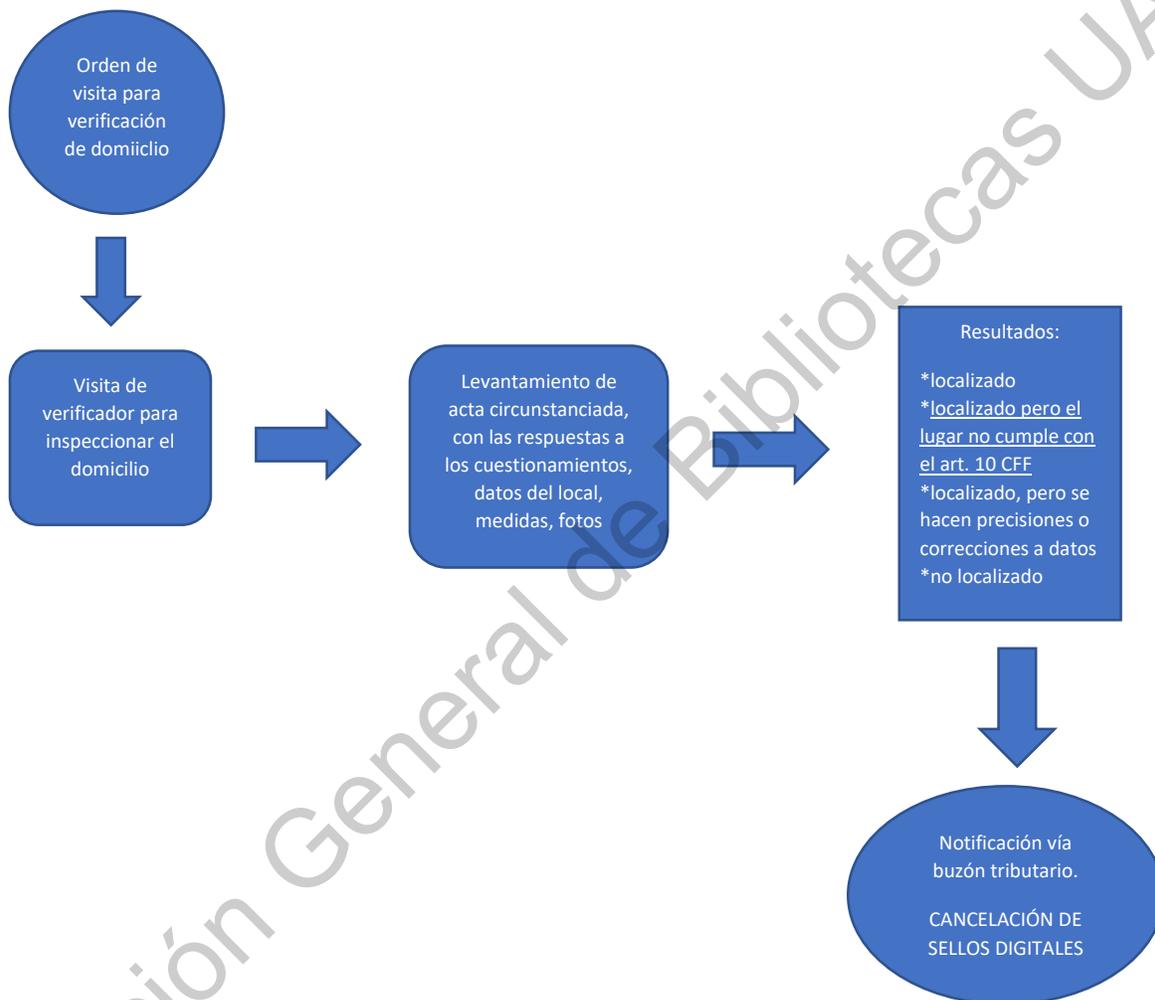


Diagrama propio.⁹⁴

⁹⁴ MÉXICO. Código Fiscal de la Federación, op. cit., artículos 10, 41-B, 44.

TRÁMITE DE SOLICITUD DE VERIFICACIÓN DE DOMICILIO.

ANEXO 2

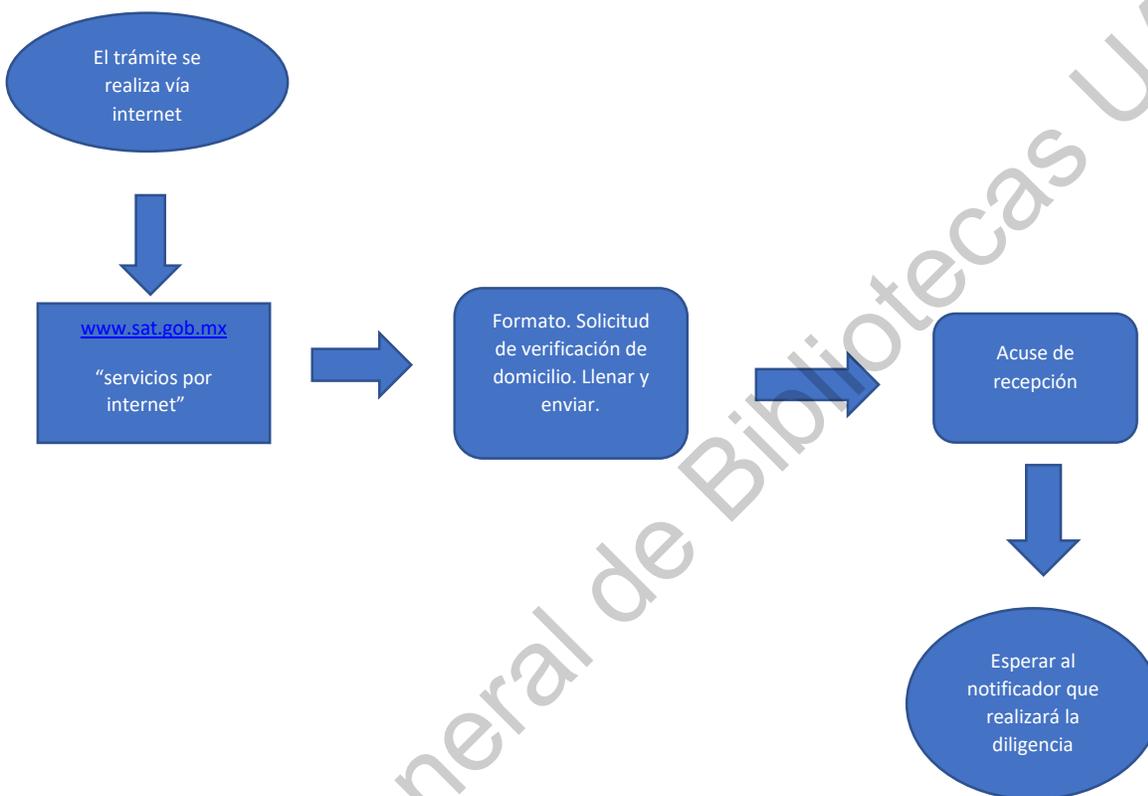


Diagrama propio.⁹⁵

⁹⁵ www.sat.gob.mx

PROCEDIMIENTO DE ACLARACIÓN PARA SABER LOS MOTIVOS POR LOS CUALES SE DEJÓ SIN EFECTOS EL CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL.

ANEXO 3

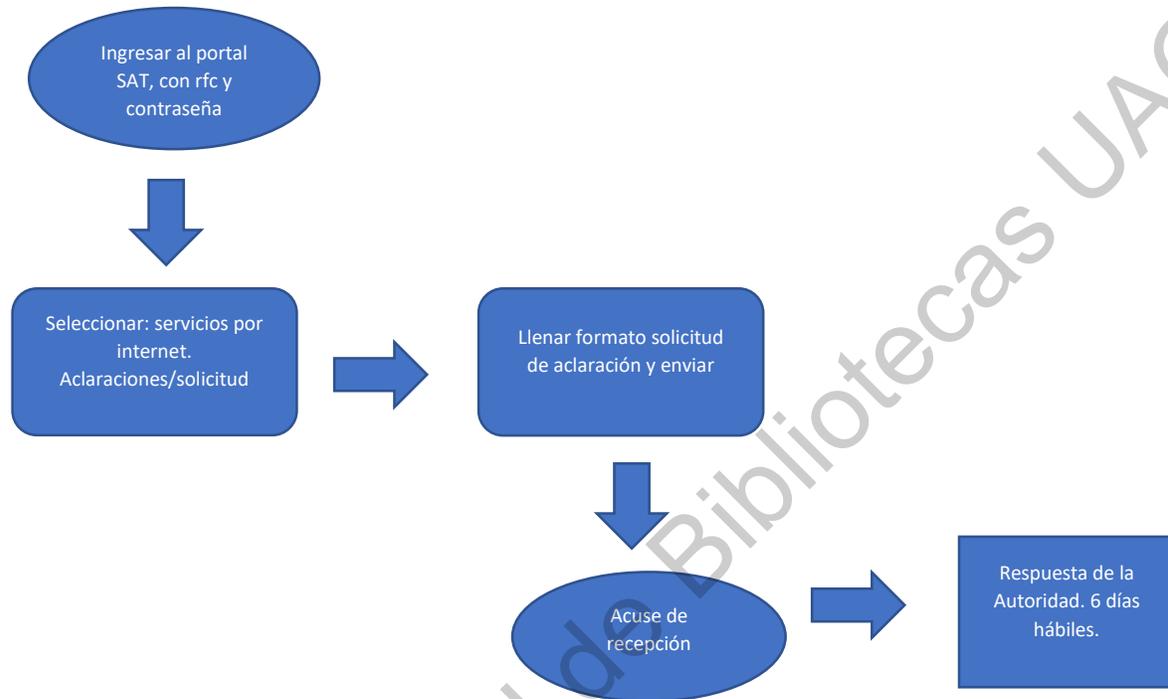


Diagrama propio.⁹⁶

⁹⁶ Información base en: <https://www.sat.gob.mx/tramites/67400/aclaracion-para-subsanar-las-irregularidades-detectadas-o-desvirtuar-la-causa-por-la-que-se-dejo-sin-efectos-su-certificado-de-sello-digital>

PROCEDIMIENTO PARA DESVITUAR LAS CAUSAS POR LOS CUALES SE DEJÓ SIN EFECTOS LOS CERTIFICADOS DE SELLOS DIGITALES.

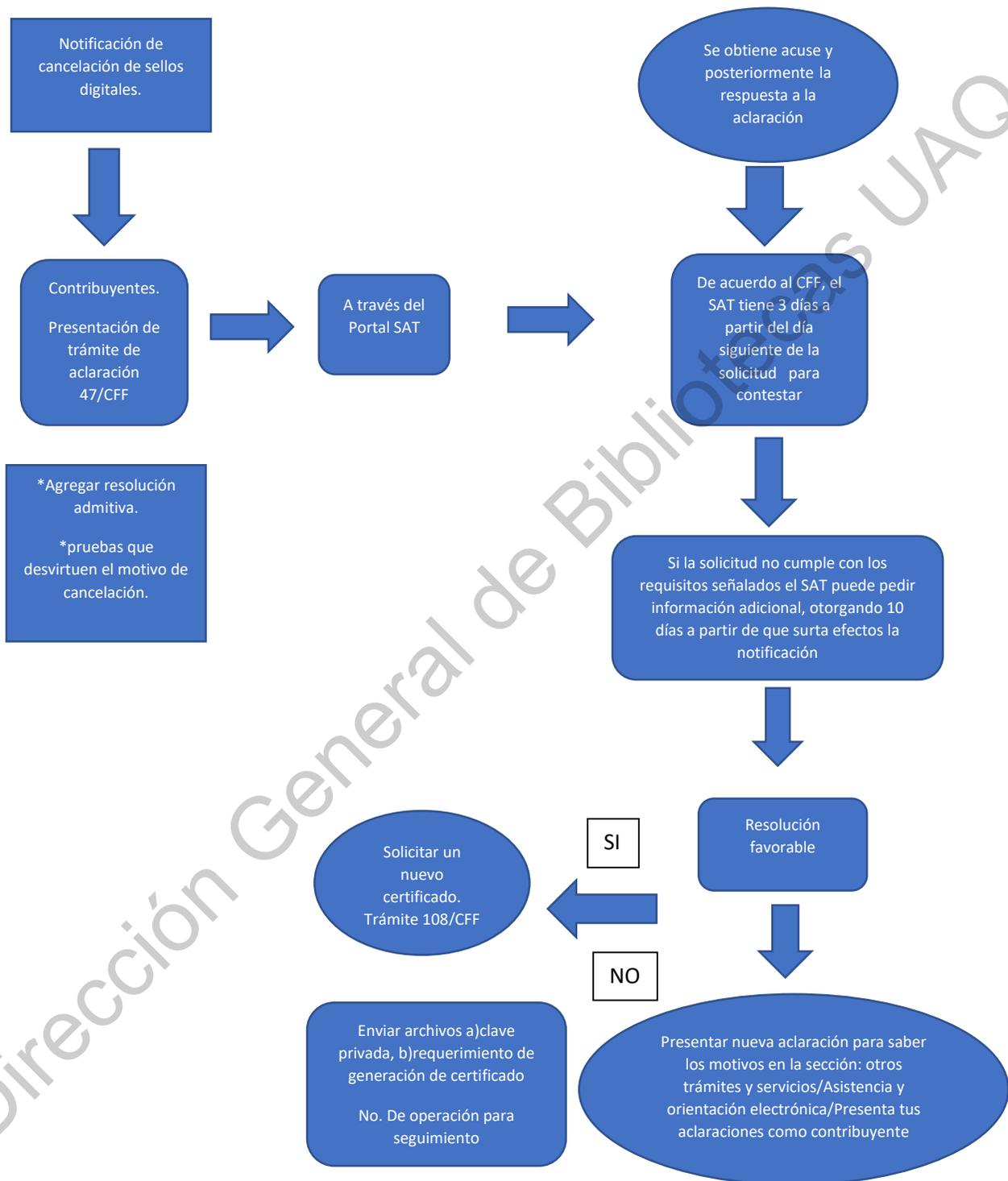


Diagrama.⁹⁷

⁹⁷ MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, op. cit., 17-H, primer párrafo, fracción X, 9, segundo párrafo, fracción II.

SHCP
SECRETARÍA DE HACIENDA
Y CRÉDITO PÚBLICO



SAT
Servicio de Administración Tributaria

Administración General de Auditoría Fiscal Federal
Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Guanajuato "3",
Con sede en Guanajuato.

500 26 00 03 01-2015-4
MIL081215B55
VCD0100035/15

Asunto: Se ordena la práctica de una visita de verificación de domicilio manifestado al Registro Federal de Contribuyentes.

Celaya, Guanajuato, a 09 de diciembre de 2015.
"2015, Año del Generalísimo José María Morelos y Pavón".

C. REPRESENTANTE LEGAL DE:
MILLIONAIRE SA DE CV
FRANCISCO JUAREZ No. 1605 DESPACHO 101
RESIDENCIAL DEL PARQUE
CELAYA, GUANAJUATO, C.P. 38010.

Derivado de la revisión a los sistemas institucionales a que tiene acceso esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Guanajuato "3", con sede en Guanajuato, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, y que utiliza de conformidad con lo dispuesto por el artículo 63, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, se conoció que con fecha 26 de noviembre de 2015 presentó aviso de cambio de domicilio fiscal al ubicado en Francisco Juárez No. 1605, Despacho 101 Col. Residencial del Parque, Celaya, Guanajuato, C.P. 38010; trámite al que se le asignó el número de folio RF201570198976 de fecha 26 de noviembre de 2015.

Luego entonces, con el objeto de constatar y verificar los citados datos proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes, así como para mantener actualizado el citado Registro, esta Unidad Administrativa le ordena la presente visita de verificación de domicilio manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, misma que se llevará a cabo en la fecha de la entrega de la presente orden, con fundamento en los artículos 16, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, 7, fracciones VII, XI y XVIII, y 8, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, reformada por Decreto publicado en el propio Diario Oficial de la Federación el 12 de junio de 2003; 1, 2 párrafos primero, apartado C, y segundo, 5, párrafo tercero, 6, párrafo primero, apartado A, fracción XVII, inciso c), 14, fracciones V y VI, 24, párrafo primero, fracción I, inciso a), en relación con el artículo 22 párrafos primero, fracción XLI, y último, numeral 8 y artículo 24, último párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto del 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo primero del Artículo Primero Transitorio de dicho Reglamento; artículos 27, párrafos onceavo y penúltimo, 33 último párrafo, 41-B, 42, párrafos primero, fracción V, y segundo, en relación con los artículos 43, 45 y 49, primer párrafo fracciones I, II, III, IV y V del Código Fiscal de la Federación; autorizando para que lleven a cabo la presente visita de verificación a los CC. CARLOS ALBERTO MARROQUIN RAMIREZ, MARIO PATIÑO PATIÑO, EDITH GODINEZ GASCA, ROBERTO HERRERA MENDOZA, ARIANA LILIA HERNANDEZ CURTIDOR, RAQUEL MARIA CONTRERAS RAMIREZ, MA ISABEL NIETO GARCIA, JUAN ANTONIO NIETO AGUILAR, MELANIA OLVERA CORONILLA, MARIA VERONICA FERRUSQUIA CARREÑO, ALEJANDRA GASCA HERNANDEZ, ROMAN RODRIGUEZ LEMUS,

Juan Bautista Miróles número 200, Fraccionamiento Zona de Oro I, Celaya, Gto., C.P. 38020 - Teléfono (467)6184336- www.sat.gob.mx -



500 26 00 03 01-2015-4
MIL081215B55
VCD0100035/15

-2-

MARIA ELENA GAONA GOMEZ, VIRIDIANA VERA MENDOZA, SOLEDAD PEÑA GONZALEZ, OMAR PRADO MARTINEZ, EDGAR JACOBO RODRIGUEZ ORTEGA, SILVIA AZUCENA PÉREZ TORRES, visitadores adscritos a esta Administración Desconcentrada, quienes podrán actuar en el desarrollo de la diligencia, en forma conjunta o separadamente, de conformidad con el artículo 43, fracción II del citado Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, esa contribuyente deberá poner a disposición del personal autorizado en la presente orden de visita, aquella documentación que compruebe el cumplimiento de las obligaciones que establece el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación y 29 fracción IV de su Reglamento, esto de conformidad con lo dispuesto por el artículo 45 párrafo primero del citado Código Fiscal.

Conforme a lo previsto en la fracción I del artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, la visita se llevará a cabo en el lugar señalado en esta orden, ubicado en Francisco Juárez No. 1605, Despacho 101 Col. Residencial del Parque, Celaya, Guanajuato, C.P. 38010.

De conformidad con lo que establece el citado artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, se le solicita dar a los verificadores las facilidades necesarias para el cumplimiento de la presente orden o a su desarrollo y poner a su disposición la documentación comprobatoria al personal autorizado en forma completa, correcta y oportuna que soliciten para el ejercicio de las facultades señaladas en la misma; ya que de lo contrario, constituiría una infracción en términos del artículo 85, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, la cual se sanciona de conformidad con lo señalado en el artículo 86, fracción I, del propio Código Fiscal de la Federación, así mismo se le informa que en caso de impedimento en el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación, esta autoridad podrá aplicar las medidas de apremio contenidas en el artículo 40 del referido Código.

Digito verificador: 6-47388

Atentamente.


Lic. Mario Rojas y García.
Administrador Desconcentrado
de Auditoría Fiscal de Guanajuato "3".

JAG/PER/SRAS

La presente información se encuentra clasificada como reservada de conformidad con el artículo 14, fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en correlación con el artículo 64 del Código Fiscal de la Federación.
Juan Bautista Morales número 200, Fraccionamiento Zona de Oro I, Celaya, Gro., C.P. 38020 - Teléfono 4616185136 - www.sat.gob.mx - youtube.com/satmx - twitter.com/satmx -

Contribuyente: MILLIONAIRE, S.A. DE C.V.	Oficio No. 500 26 00 03 01-2015-4.- -----
	R.F.C. MIL081215B55. -----
Giro: Servicios remun investig y desarrollo cient. -----	Orden de visita de verificación: ----- VCD0100035/15. -----
	Clase de acta: Acta de verificación. -----

FOLIO NUMERO 0001

En la Ciudad de Celaya, Guanajuato, siendo las 12:36 horas del día 14 de diciembre de 2015, en cumplimiento a la orden de visita de verificación de datos manifestados al Registro Federal de Contribuyentes contenida en el oficio VCD0100035/15 de fecha 09 de diciembre de 2015 suscrita por el C Lic. Mario Rojas y Garcia, en su carácter de Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de Guanajuato "3", y con el objeto de iniciar la citada visita, con fundamento en los artículos 41-B y 42, párrafos primero, fracción V, y segundo, ambos del Código Fiscal de la Federación, el C. EDGAR JACOBO RODRIGUEZ ORTEGA, visitador adscrito a la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Celaya "3", con sede en Guanajuato, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, se constituye legalmente en el domicilio ubicado en FRANCISCO JUAREZ No. 1605 DESPACHO 101, RESIDENCIAL DEL PARQUE, CELAYA, GUANAJUATO, C.P. 38010, que para tal efecto, el visitador se cercioro de encontrarse en el domicilio correcto ya que éste coincide con el último domicilio manifestado por la contribuyente ante dicho Registro Federal del Contribuyentes mediante el aviso de cambio de domicilio presentado con fecha 26 de noviembre de 2015, además de coincidir con el señalado en el oficio numero 500 26 00 03 01-2015-4 de fecha 09 de diciembre de 2015 que contiene la orden de visita de verificación de datos proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes número VCD0100035/15, y porque adicionalmente la persona que me atiende, quien dijo llamarse YADIRA SANTIAGO CRUZ, quien además abrió la puerta y salió del interior del citado domicilio ante la pregunta expresa del suscrito, esta contestó que efectivamente ese domicilio si correspondía al ubicado en FRANCISCO JUAREZ No. 1605 DESPACHO 101, RESIDENCIAL DEL PARQUE, CELAYA, GUANAJUATO, C.P. 38010, el cual coincide con el señalado en la citada orden; mismo domicilio que ostenta los siguientes datos externos ubicado en FRANCISCO JUAREZ No. 1605 DESPACHO 101, RESIDENCIAL DEL PARQUE, CELAYA, GUANAJUATO, C.P. 38010, entre las calles de parque crisantemo y parque del bajo, el cual se encuentra en el interior de un edificio en 4 pisos de color verde claro y blanco con líneas en color gris marcado en el exterior el número 1605 visible, el acceso al primer piso donde se localiza el domicilio es por una puerta de vidrio y protecciones de herrería, apreciándose en el interior un pasillo y escaleras para acceder a las oficinas del primer piso, en donde se localiza el interior 101, localizándose al interior las oficinas administrativas de MILLIONAIRE, S.A. DE C.V.

Hecho lo anterior, el visitador requirió la presencia del destinatario de la orden o su representante legal, del encargado o quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, apersonándose la C. YADIRA SANTIAGO CRUZ quien manifestó ser mayor de edad y tener capacidad legal para atender la presente verificación, y a petición del visitador se identificó mediante credencial para votar número IDMEX1259436123 clave de elector SNCRYD89020411M800, expedida por el Instituto Federal Electoral, Registro Federal de Electores, documento en el que aparecen su fotografía, su nombre y firma, el cual se tuvo a la

PASA A FOLIO NUMERO 0002



Yadira Santiago Cruz

Contribuyente: MILLIONAIRE, S.A. DE C.V.	Oficio No. 500 26 00 03 01-2015-4- ----
	R.F.C.: MIL081215B55
Giro: Servicios remun investig y desarrollo cient.	Orden de visita de verificación: ----- VCD0100035/15. -----
	Clase de acta: Acta de verificación. -----

FOLIO NUMERO 0002

VIENE DEL FOLIO NUMERO 0001

vista, se examinó y se devolvió de conformidad a su portador, en lo sucesivo "la compareciente".

A continuación el personal indicado al inicio de esta acta, se identificó como a continuación se indica: El C. EDGAR JACOBO RODRIGUEZ ORTEGA con su constancia de identificación contenida en el oficio con la constancia de identificación contenida en el oficio número 500 26 00 02 01-2015-165 de fecha 23 de noviembre de 2015, emitida por el Subadministrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal "3", en suplencia por ausencia del Administrador Desconcentrado de Auditoría fiscal de Guanajuato "3", y de los subadministradores Desconcentrados de Auditoría Fiscal de "1" y "2", con fundamento en lo dispuesto por los artículos 4, párrafo quinto y 24 último párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo primero del artículo Primero Transitorio de dicho Reglamento, el cual ostenta su firma original, con vigencia del 23 de noviembre de 2015 al 31 de diciembre de 2015, misma que contiene la fotografía que corresponde a los rasgos físicos, así como firma autógrafa del visitador, constancia que acredita la personalidad del visitador, señalando mi nombre completo, EDGAR JACOBO RODRIGUEZ ORTEGA, Registro Federal de Contribuyentes ROOE7711104C2, fotografía que corresponde a los rasgos físicos, firma autógrafa, puesto COORDINADOR DE AUDITORIA y que me encuentro adscrito a la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Guanajuato "3", con sede en Guanajuato, y habilitado para ejercer las atribuciones conferidas a esta unidad administrativa en el Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a Servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria que en el mismo se indican publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 17 de noviembre de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el artículo Transitorio único de dicho acuerdo, así como en el citado Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, mismas que podrá practicar en todo el territorio nacional, con excepción de las señaladas en los artículos primero, segundo y cuarto del Acuerdo de delimitación territorial de las Unidades Administrativas Desconcentradas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 17 de noviembre de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el artículo Transitorio único de dicho artículo, misma constancia que fue expedida con fundamento en lo dispuesto por los artículos 1, 7, fracciones VII y XVIII y 8, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, reformada por Decreto publicado en el propio Diario Oficial de la Federación el 12 de junio de 2003; 1, 2, párrafos primero, apartado C y segundo, 5, párrafo tercero, 6, párrafo primero, apartado A, fracción X inciso C, 14, fracción II, en relación con el 12, fracción XXIII, 22, último párrafo, numeral 8 y artículo 24, último párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24

PASA A FOLIO NUMERO 0003



Yadira Santiago C



Contribuyente: MILLIONAIRE, S.A. DE C.V.	Oficio No. 500 26 00 03 01-2015-4.- ----
	R.F.C. MIL081215B55. ----
Giro: Servicios remun investig y desarrollo cient. ----	Orden de visita de verificación: ---- VCD0100035/15. ----
	Clase de acta: Acta de verificación. ----

FOLIO NUMERO 0003
VIENE DEL FOLIO NUMERO 0002

de agosto de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo primero del Artículo Primero Transitorio de dicho Reglamento y 33, último párrafo del Código Fiscal de la Federación; y que contienen su firma autógrafa, por lo que están legalmente autorizados para practicar la presente visita de verificación de datos proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes, documento en el cual aparece sin lugar a dudas, la fotografía, el Registro Federal de Contribuyentes del citado personal autorizado, el nombre y la firma del actuante. Dicho documento identificatorio fue exhibido al compareciente, quien lo examinó, cerciorándose de sus datos, el cual coincide con los de la orden de verificación y el perfil físico del personal autorizado, expresando su conformidad sin producir objeción alguna, lo devolvió a su portador.

Acto seguido el personal autorizado le entregó el oficio No. 500 26 00 03 01-2015-4 de fecha 09 de diciembre de 2015, el cual contiene la orden de visita de verificación No. VCD0100004/15, girado por el C. Lic. Mario Rojas y García, en su carácter de Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de Guanajuato "3", el cual contiene su firma autógrafa; quien para constancia estampó de su puño y letra la siguiente leyenda: "Recibi original del presente oficio con firma autografa", anotando al margen a continuación; la fecha, hora, su nombre y firma en el original y en 2 tantos de la orden.

Enseguida el personal autorizado requirió a la compareciente, para que designara dos testigos, de conformidad con el artículo 49, fracción III del Código Fiscal de la Federación, apercibiéndole que en caso de negativa estos serían nombrados por la Autoridad, a lo que manifestó: "Acepto el requerimiento" y designó como testigos a los CC. JUAN LUIS MEDINA MENDOZA y EDUARDO AYALA RIOS, ambos mayores de edad, de 34 y 25 años, ambos de nacionalidad Mexicana, con domicilios particulares en C. Cacaxtla 112-A, Fracc. Villa Los Alamos, C.P. 38024, Celaya, Gto. y Rafael Suarez Pereda 332, Barr. de San Miguel, C.P. 38060, Celaya, GTO. respectivamente, de estado civil casado y soltero respectivamente, de ocupación empleado y empleada; y se identificaron mediante Credencial para votar expedida por el Instituto Federal Electoral, Registro Federal de Electores, número IDMEX1091981027, con clave de elector MDMN81100911H100 y Año de registro 1999 01, y Credencial para votar expedida por el Instituto Federal Electoral, Registro Federal de Electores, número 0467112958706, folio 0811122100928, año de registro 2008 01 y clave de elector AYRSED89122611H000 respectivamente, documentos identificatorios en los que se aprecia sin lugar a dudas el nombre, fotografía y firma de cada uno de ellos, mismos que se tuvieron a la vista, se examinaron y se devolvieron de conformidad a sus portadores; dichos testigos aceptaron el nombramiento "protestando conducirse con verdad".

A continuación se hicieron constar los siguientes HECHOS observados una vez que el visitador estuvo en el interior del citado domicilio: ----

PASA A FOLIO NUMERO 0004

[Firma manuscrita]

Madra Santiago C

Contribuyente: MILLIONAIRE, S.A. DE C.V.	Oficio No. 500 26 00 03 01-2015-4.- ----
	R.F.C.: MIL081215B55
Giro: Servicios remun investig y desarrollo cient.	Orden de visita de verificación: ----- VCD0100035/15.
	Clase de acta: Acta de verificación. -----

FOLIO NUMERO 0004

VIENE DEL FOLIO NUMERO 0003

El domicilio corresponde a una oficina de medidas aproximadas de siete metros por siete metros cuadrados, cuenta con un área de recepción con una computadora y una silla, con dos privados en el primero se encuentran tres escritorios, dos de estos cuentan con una computadora cada uno mismas que se encuentran apagadas, un pequeño estante con documentación comprobatoria, la otra oficina se encuentra sin mobiliario ni equipo de oficina, ni documentación; no se exhibieron las facturas de los activos con los que cuenta la contribuyente, no se exhibieron las facturas de nóminas del personal que le presta servicios, no apreciándose que en el domicilio se encuentre la administración principal de la contribuyente.

LECTURA Y CIERRE DEL ACTA.- Leída que fue la presente acta y explicado su contenido y alcance a la C. YADIRA SANTIAGO CRUZ en su carácter de tercero y encargada de Millionaire, S.A. de C.V. y no habiendo más hechos que hacer constar, se dio por terminada siendo las 14:00 horas del día 14 de diciembre de 2015, firmando la compareciente de conformidad al final del acta y al calce o margen de todos y cada uno de sus folios así como los que en ella intervinieron. CONSTE.

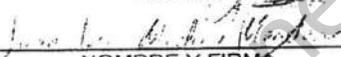
FE DE ERRATAS.- Todo lo testado en la presente acta no vale.

EL VISITADOR



Número: 70535
Edgar Jacobo Rodriguez Ortega

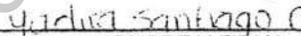
TESTIGO



NOMBRE Y FIRMA

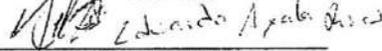
EL COMPARECIENTE

Yadira Santiago Cruz



NOMBRE Y FIRMA

TESTIGO



NOMBRE Y FIRMA

Dirección General de Brindamientos UAQ



SHCP
SECRETARÍA DE HACIENDA
Y CRÉDITO PÚBLICO



CPR130805KY8AV201962590618

ACUSE DE PRÓRROGA

QUERETARO, QRO., a 20 de Mayo de 2019
2019, Año del Caudillo del Sur, Emiliano Zapata.

Clave de RFC: CPR130805KY8 Folio: AV201962590618 Hoja: 1 de 1
Denominación o Razón Social: COMERCIALIZADORA DEL PACIFICO RESCE

ESTIMADO CONTRIBUYENTE:

Se informa que su Servicio o Solicitud con el número de Folio AV201962590618 requiere de mayor tiempo para su atención.

Por lo anterior con su número de folio puede consultar la respuesta a través del Portal de Internet del SAT, en la siguiente dirección: <http://www.sat.gob.mx>, a partir del día 29 de Mayo de 2019.

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

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

Cadena Original:
||CPR130805KY8|09/05/2019|02:16|AV201962590618|Servicio o Solicitud|VERIF DOMICILIO|WEB|23/05/2019|000001000007000112188||

Sello Digital:
ZCclgbR5EbiU6szstc6BckcM6LOSO/nu7XHmkmrDrEmqo8BLRCFrxiDooEJ5XmtOQP0XLsyhLPTFYUOXKspd5NqJVkyb+ZLVoknHN8013Lb+Z8ZvmjOnJ2V0XuT6VrS2B+XI0/aJxoakDBHgRYXY04ehBAbXjACzAJPQURAvdW0=

500 26 00 05 02-2015- 0200
 MIL081215B55.
 VCD0100038/15.

Asunto: Se solicita afectar el SIAT del contribuyente que se indica, en virtud de que el aviso de cambio de domicilio fiscal no surtió efectos.

Celaya, Guanajuato a 27 ENE 2015

C. Lic. Guillermo Corona Salinas.
Administrador Desconcentrado de Servicios al
Contribuyente de Querétaro "1".

Allende Sur #8, P.B., Col. Centro,
 C.P. 76000, Querétaro, Qro.

Esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Guanajuato "3" con sede en Guanajuato de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria con fundamento en los artículos 10 y 27 párrafos primero y penúltimo del Código Fiscal de la Federación, así como en las Estrategias conjuntas de Operación para Avisos de Cambio de Domicilio efectuadas dentro del Ejercicio de Facultades de Comprobación o del Procedimiento Administrativo de Ejecución, dadas a conocer mediante el oficio 500-07-014-2014-28615 del 1 de septiembre del 2014, solicita su valiosa intervención para que en el ejercicio de las facultades conferidas a esa Administración a su digno cargo y respecto a la contribuyente MILLIONAIRE, S.A. DE C.V. con Registro Federal de Contribuyentes MIL081215B55 afecte el dato del domicilio en el Sistema Integral de Administración Tributaria (SIAT), lo anterior, toda vez que el aviso de cambio de domicilio presentado por la contribuyente mismo que quedo registrado con el número de folio: RF201570198976 no surtió efectos legales, por lo que cobra aplicación lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, solicitándole adicionalmente que mediante oficio notifique a la contribuyente que el aviso de cambio de domicilio fiscal no surtió efectos legales conforme al invocado artículo 27 penúltimo párrafo del Citado Código, lo anterior en base a lo siguiente:

El día 26 de noviembre de 2015 la contribuyente MILLIONAIRE, S.A. DE C.V. presentó aviso de cambio de domicilio fiscal del ubicado en CALLE FRAY JUAN DE SAN MIGUEL No. 40, CIMATARIO, C.P. 76030, QUERETARO, QUERETARO, al domicilio ubicado en FRANCISCO JUAREZ No. 1605 DESPACHO 101, RESIDENCIAL DEL PARQUE, CELAYA, GUANAJUATO, C.P. 38010 el cual quedó registrado con el número de folio: RF201570198976.



Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Guanajuato "3",
con sede en Guanajuato.

500 26 00 05 02-2015- 0230
MIL081215B55.
VCD0100038/15.

HOJA - 3-

situación que deberá ser notificada a la contribuyente, conforme a lo dispuesto por las Estrategias Cuarta y Quinta contenidas en el citado oficio 500-07-01-2014-28615 de fecha 1 de septiembre de 2014.

Sin otro particular envío un cordial saludo.

Atentamente.


Lic. Mario Rojas y Garcia.
Administrador Desconcentrado
de Auditoría Fiscal de Guanajuato "3"

MING/MOC/TJO

Juan Bautista Morales No.200, Fracc. Zona de Oro I, C.P. 38020, Celaya, Gto.-Tel. 4616185136.- www.sat.gob.mx
[youtube.com/satmx](https://www.youtube.com/satmx) twitter.com/satmx

CONSTANCIA
Notificación Electrónica

Con fundamento en los artículos 12, primero y segundo párrafos, 13, primer párrafo, 17-D, 17-K, fracción I, 38, párrafo primero, fracciones I y V, 134, párrafo primero, fracción I, primero, segundo, tercero, cuarto, quinto, sexto y séptimo párrafos y 135 del Código Fiscal de la Federación, vigente conforme a los artículos Primero y Segundo Transitorios del Decreto por el que se reforman, adicionan, y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado el 09 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación; así como en los artículos 1, 2, 3, 4, 7, párrafo primero, fracciones I, IV, VII y XVIII, 8, párrafo primero, fracción III, Primero, Segundo, Tercero y Cuarto Transitorios de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, vigente a partir del 1 de julio de 1997 y modificada mediante Decretos publicados en el mismo órgano oficial de difusión el 4 de enero de 1999, 12 de junio de 2003, 6 de mayo de 2009, 9 de abril de 2012 y 17 de diciembre de 2015, vigentes a partir del día siguiente al de su publicación; artículos 1, 2, párrafo primero, 5 y 11, párrafo primero, fracción XVII, Primero, Segundo y Tercero Transitorios todos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, que inició su vigencia en un plazo de noventa días naturales siguientes a su publicación en el mencionado órgano oficial de difusión, esto es, el 22 de noviembre de 2015, de conformidad con el Transitorio Primero, párrafo primero, salvo lo dispuesto en sus fracciones I, II y III del citado Transitorio del Reglamento, se hace constar que el día 17 de mayo de 2016, el Servicio de Administración Tributaria le remitió un aviso electrónico de notificación pendiente en el Buzón Tributario, al contribuyente **MILLIONAIRE SA DE CV**, con R.F.C. **MIL081215B55**, por medio de correo electrónico a **millionaire08@outlook.com**, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación vigente, en el que se le indicó que tenía 3 días para consultar su buzón tributario, y en caso de que no fuera abierto el documento digital en dicho plazo, la notificación del acto administrativo se tendría por realizada al cuarto día, en términos del artículo 134, fracción I, sexto y séptimo párrafos del Código Fiscal de la Federación, por lo que, siendo las 9 horas con 30 minutos, hora de la Zona Centro de México, del día 23 de mayo de 2016, que constituye el cuarto día contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso, y toda vez que no existe constancia de que se autenticó con los datos de creación de su firma electrónica avanzada para abrir el documento digital a notificar, en consecuencia y con fundamento en el artículo 134, fracción I, séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente, se tiene por realizada la notificación electrónica del acto administrativo signado con la firma electrónica avanzada del funcionario competente para emitirlo, amparada por un certificado vigente a la fecha de su emisión, misma que surte sus efectos el día hábil siguiente, es decir, el día 24 de mayo de 2016, con fundamento en el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación vigente, y cuyos datos a continuación se indican:

Autoridad emisora

Autoridad: SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
Unidad administrativa: ADMINISTRACIÓN DESCENCONTRADA DE AUDITORÍA FISCAL DE QUERÉTARO 1, CON SEDE EN QUERÉTARO

Acto administrativo

Acto administrativo: COMUNICADO DE UBICACIÓN EN SUPUESTOS DEL ARTÍCULO 17-H FRACC. X DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
Folio del acto administrativo: F09505AQ0001827
Número de referencia: 500-47-00-06-00-2016-008442
Fecha de emisión: 11 de mayo de 2016

Para los efectos legales de la presente notificación, se considerará el huso horario correspondiente a su domicilio fiscal de conformidad con lo dispuesto en las reglas 2.12.4. y 2.12.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016.

La integridad y autoría del presente documento, podrá verificarse a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria www.sat.gob.mx

Sello digital que autentica el documento

Elw+VpOAY7AuR+lqoPt710kf/rEbUlsrtyFutkFPsnBp6vhjMwPmBoiSOHL04VCIfsOTGEYMS8p0YhJh10V
OiledVR/rAqP2+RF0je1pAjgpQdOPfv8kffKY1w9DqURNxyAV34t53WR9U2MTzc+kQ2rtl+FN+daNJA7
/NzcyS6k=

Cadena original

[F09505AQ0001827|SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA|ADMINISTRACIÓN DESCENCONTRADA DE AUDITORÍA FISCAL DE QUERÉTARO 1, CON SEDE EN QUERÉTARO|COMUNICADO DE UBICACIÓN EN SUPUESTOS DEL ARTÍCULO 17-H FRACC. X DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN|MILLIONAIRE SA DE CV|MIL081215B55|11/05/2016|23/05/2016 09:30|24/05/2016 09:30|SISTEMA|



SHCP
SECRETARÍA DE HACIENDA
Y CRÉDITO PÚBLICO



Administración General de Auditoría Fiscal Federal
Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Querétaro "1"
con sede en Querétaro

Oficio 500-47-00-06-00-2016-008442

Exp.: RIM0400030/15

Folio: 815635

RFC: MIL081215B55

Asunto: Se deja sin efectos su Certificado de Sello Digital.

Querétaro, Querétaro, a 11 de mayo de 2016 .

C. REPRESENTANTE LEGAL DE:

MILLIONAIRE, S.A. DE C.V.

CALLE FRAY JUAN DE SAN MIGUEL, No. 40,
CIMATARIO, C.P. 76030,
QUERETARO, QUERETARO

Esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Querétaro "1", con sede en Querétaro, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, 7, fracciones VII y XVIII y 8, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, reformada por Decreto publicado en el propio Diario Oficial de la Federación el 12 de junio de 2003; 1, 2, párrafos primero, apartado C y segundo, 5, párrafo tercero, 6, párrafo primero, apartado A, fracción XXI, inciso a), 14, fracción VI, 24, párrafo primero, fracción I, inciso a), en relación con el artículo 22, párrafos primero, fracción XXII y último, numeral 8 y artículo 24, último párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo primero del Artículo Primero Transitorio de dicho Reglamento; y 33, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, le comunica lo siguiente:

Con motivo del ejercicio de las facultades conferidas en términos de las disposiciones Fiscales Vigentes, y del análisis realizado a los sistemas institucionales a que tiene acceso esta autoridad, y que utiliza de conformidad con el artículo 63, primer párrafo y último del Código Fiscal de la Federación, se advirtió que esa contribuyente actualizó la conducta señalada en el inciso d) de la fracción X del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 79 fracción VI, del mismo ordenamiento, por las consideraciones que enseguida se detallan:

La presente información se encuentra clasificada como reservada de conformidad con el artículo 14, fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en correlación con el artículo 69, del Código Fiscal de la Federación

Ignacio Allende Sur número 8, primer Piso, Col. Centro, C.P. 76000, Querétaro, Querétaro.
Tel.: (442) 227 00 42 sat.gob.mx youtube.com/satmx twitter.com/satmx

Oficio 500-47-00-06-00-2016-008442

Exp.: RIMO400030/15

Folio: 815635

RFC: MIL081215B55

De la revisión a los sistemas institucionales a los que tiene acceso la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Querétaro "1", con sede en Querétaro, se conoció que la contribuyente **MILLIONAIRE, S.A. DE C.V.**, en fecha 26 de Noviembre de 2015, realizó trámite de cambio domicilio fiscal del ubicado en CALLE FRAY JUAN DE SAN MIGUEL, No. 40, CIMATARIO, C.P. 76030, QUERETARO, QUERETARO al ubicado en FRANCISCO JUAREZ No.1605, DESPACHO 101, Col. RESIDENCIAL DEL PARQUE, C.P. 38010, CELAYA GUANAJUATO; trámite al cual se le asignó el número de folio RF201570198976, de fecha 26 de noviembre de 2015, motivo por el cual se solicitó apoyo a la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Guanajuato "3", con sede en Guanajuato a efectos de llevar a cabo la sustitución de Autoridad revisora, por lo que dicha Administración emitió el oficio número 500-26-00-02-01-2015-7 de 17 de Diciembre de 2015, que contiene la orden número VCD0100038/15, de asunto: Se ordena la práctica de una visita de verificación de domicilio manifestado al Registro Federal de Contribuyentes.

En virtud de lo anterior con fecha de 18 de Diciembre de 2015, el C. EDGAR JACOBO RODRIGUEZ ORTEGA, en su carácter de visitador adscrito a la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Guanajuato "3", con sede en Guanajuato, se constituyó legalmente en el último domicilio fiscal manifestado por la contribuyente **MILLIONAIRE, S.A. DE C.V.**, ante el Registro Federal de Contribuyentes, con el objeto de llevar a cabo la visita de verificación de domicilio manifestado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, en dicha diligencia, se conoció que el domicilio fiscal manifestado por la contribuyente **MILLIONAIRE, S.A. DE C.V.**, ante Registro Federal de Contribuyentes, ubicado en FRANCISCO JUAREZ, No. 1605, DESPACHO 101, RESIDENCIAL DEL PARQUE, C.P. 38010, CELAYA, GUANAJUATO, , mediante el trámite, que se le asignó el número de folio RF201570198976, de fecha 26 de noviembre de 2015, corresponde a una oficina de medidas aproximadas de siete metros por siete metros cuadrados, cuenta con un área de recepción con un escritorio y una silla, con dos privados, en el primero se encuentran tres escritorios, dos de estos cuentan con una computadora cada uno, mismas que se encuentran apagadas, un pequeño estante con documentación comprobatoria, la otra oficina se encuentra sin mobiliario ni equipo de oficina, ni documentación, no se exhibieron las facturas de los activos con los que cuenta la contribuyente y no se exhiben las facturas, y por lo tanto no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que el domicilio fiscal no cuenta con infraestructura para llevar a cabo la actividad preponderante, y en dicho domicilio por lo tanto no se encuentra la administración principal del negocio, hechos que el visitador hizo constar en Acta de Verificación de fecha 18 de Diciembre de 2015 levantada a folios del 0001 al 0004.

Oficio 500-47-00-06-00-2016-008442

Exp.: RIM0400030/15

Folio: 815635

RFC: MIL081215B55

En razón de lo expuesto, de conformidad con los artículos artículo 10, primer párrafo, fracción II, 17- F, 17-H, primer párrafo, fracción X, inciso d), 17-J, 29, segundo párrafo, fracción II y 63, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, en relación con la regla 2.2.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de Diciembre de 2015, se dejan sin efectos el o los certificados de sello digital y el certificado de FIEL, para la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que utiliza esa contribuyente.

Finalmente, se informa que para el efecto de que esté en posibilidad de emitir de nueva cuenta Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, deberá desvirtuar o subsanar las irregularidades detectadas ante esta unidad administrativa, a través de un caso de aclaración que presente en el Portal del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con lo previsto por el artículo 17-H, sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación, la regla 2.2.4., tercer párrafo de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, publicada en el citado órgano oficial el 23 de diciembre de 2015, y la ficha de trámite 47/CFF contenida en el Anexo 1-A de la citada Resolución.



MA. HILDA BALDAZO HERNANDEZ

ADMINISTRADOR DESCONCENTRADO DE AUDITORIA FISCAL DE QUERETARO 1

Firma Electrónica:

FOv0lfeVlytYaVz6J7cV2mITgUfptOIqUkADvIVelm6pvBzUV8QWWapg1c9VBUjXBlapmr3nruU
v8zomvHHx/VupJf5ZEmvjahaFAGPuFDobXkpwOiah22dV8zcY60dwg+BGPvneG5HIZEzSPuYd
GmlUwYgMf0nWuS11c201783S566Bmcx4DUHAMns28ZnmUklW53QICPPS6pUzUMbeZh
0i0hB6WPB91EQ2I8GYTemp4Glx34gGlg2USuo0AP1YdlOBjfZV7Bp7aynX+Vc5mBFnD79Ppf0
0c/YAFI+UPlxG8DEGpxGVMS2ucWvM65QaFtgb9nzVPOduGEuHmlw==

Cadena original:

MIL081215B55|MILLIONAIRE, S.A. DE C.V. 500-47-00-06-00-2016-008442|11 de mayo de
2016|5/17/2016 9:00:02 AM|000001000007000112188|

Oficio 500-47-00-06-00-2016-008442

Exp.: RIM0400030/15

Folio: 815635

RFC: MIL081215B55

Sello digital:

tuo174BPzhOM+X0c8RfiW6L9kkNdtkabO5hKPTCgvDHB3tMiWI7CurpcnrpKPZCGi5CLSvtDTb
P7RY6FfCXKoWnlCiq72FIM8elXM+teO9izdywCe5cGyd08/mkqdgZGTaml2Sb7fEg/+EwHg2N
K6YF29kF+ffl4XRVinQKuffA=

El presente acto administrativo ha sido firmado mediante el uso de la firma electrónica avanzada del funcionario competente, amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, de conformidad con los artículos 38, párrafos primero, fracción V, tercero, cuarto, quinto y sexto y 17- D, tercero y décimo párrafos del Código Fiscal de la Federación.

De conformidad con lo establecido en los artículos 17-I, y 38, quinto y sexto párrafos del Código Fiscal de la Federación, la integridad y autoría del presente documento se podrá comprobar conforme a lo previsto en la regla 2.12.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2015.



Oficio : 400-09-00-05-00-2016-6354

Exp. :

Folio : 924805

R.F.C. IVA1405262X3

Asunto: Se deja sin efectos su Certificado de Sello Digital.

Aguascalientes, Ags. a 26 de septiembre de 2016 .

Representante Legal de:

Innovación Vanquish, S. A. de C. V.

Prolongación Zaragoza # 712, Int. 1

Colonia Valle de las Trojes

C. P. 20115

Entre Viveros y Trigales

Ciudad.

Presente

Esta Administración Desconcentrada de Aguascalientes "1", con sede en Aguascalientes, Aguascalientes de la Administración General de Recaudación, del Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 16, párrafo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en los artículos 1, 2, 3, 4, 7, párrafo primero, fracciones I, IV, VII y XVIII, 8, párrafo primero, fracción III, Primero Transitorio de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, vigente a partir del 1 de julio de 1997 y modificada mediante Decretos publicados en el mismo órgano oficial de difusión el 4 de enero de 1999, 12 de junio de 2003, 6 de mayo de 2009, 9 de abril de 2012 y 17 de diciembre de 2015, vigentes a partir del día siguiente al de su publicación; artículos 1, 2, párrafo primero, apartado C y segundo párrafo, 5, párrafo tercero, 6, párrafo primero, apartado A, fracción I, inciso a, en lo relativo a la Administración Desconcentrada de Recaudación de Aguascalientes, con sede en Aguascalientes, artículo 14, párrafo primero, fracciones IV y VI; artículo 18, párrafo primero, fracción I y último párrafo, en relación con el artículo 16, párrafo primero, fracciones XX, XXIV y párrafo tercero, numeral 9, Primero, Segundo y Tercero Transitorios todos del "Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, que inició su vigencia en un plazo de noventa días naturales siguientes a su publicación en el mencionado órgano oficial de difusión, esto es, el 22 de noviembre de 2015, de conformidad con el Transitorio Primero, párrafo primero, salvo lo dispuesto en sus fracciones I, II y III del citado Transitorio del Reglamento; y 33, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, le comunica lo siguiente:

Esta Administración Desconcentrada de Recaudación de Aguascalientes "1", le manifiesta que acorde a lo dispuesto por el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas y

morales que deban solicitar su inscripción en el RFC tienen la obligación de establecer su domicilio fiscal, en términos de lo previsto en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

En adición a lo anterior, esta Administración Desconcentrada de Recaudación de Aguascalientes "1" para verificar el cumplimiento de lo preceptuado por el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, procedió a realizar la verificación domiciliaria, haciendo constar los siguientes hechos:

Que en la Ciudad de Aguascalientes, Aguascalientes, siendo las 09:00 horas del día 23 de septiembre de 2016 el C. Asgard Miguel Pérez Díaz en su calidad de Notificador, Verificador y Ejecutor adscrito a esta Administración Desconcentrada de Recaudación de Aguascalientes "1", con sede en Aguascalientes, de la Administración General de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria, para llevar a cabo la diligenciación del oficio invitación con número de control "400-09-00-05-00-2016-6184" de fecha 19 de septiembre de 2016, una vez constituido y cerciorado de que es el domicilio manifestado por el contribuyente **Innovación Vanquish, S. A.** de C. V. para efectos del RFC y sito en Prolongación Zaragoza # 712, Int. 1 Colonia Valle de las Trojes, C.P. 20115, Aguascalientes Ags. hizo constar que en dicho domicilio lo atiende una persona de sexo femenino la cual no manifiesta su nombre y bajo protesta de decir verdad manifiesta que desconoce al representante legal de la empresa buscada, acto seguido se constituyó en el interior marcado con el número 2 y es atendido por una persona de sexo masculino el cual no manifiesta su nombre y dijo que no conoce a la empresa buscada pero sabe que en el inmueble de referencia existe una oficina de publicidad pero desconoce el nombre de dicha empresa ya que casi no se ve gente en el inmueble por lo que acto seguido se constituyó en el inmueble marcado con el número 716 y es atendido por una persona de sexo femenino quien no proporciona su nombre y manifiesta no conoce y no ubica a la empresa buscada. Por motivo de no haber localizado al contribuyente en ese domicilio, esta Administración Desconcentrada de Recaudación de Aguascalientes "1", advirtió que el contribuyente **Innovación Vanquish, S. A. de C. V.**, encuadró su conducta en el supuesto de infracción previsto en la fracción III del artículo 79, con relación al artículo 17-H, fracción X, inciso d) del Código Fiscal de la Federación.

En razón de lo expuesto, de conformidad con los artículos 17-H, primer párrafo, fracción X, inciso d), relacionado con el artículo 79, fracción III, así como los artículos 17-J, 29, segundo párrafo, fracción II del Código Fiscal de la Federación, regla 2.2.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2015, se deja(n) sin efectos el (o los) certificado(s) de sello digital para la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que utiliza el contribuyente **Innovación Vanquish, S. A. de C. V.**

Finalmente, se informa que para el efecto de que esté en posibilidad de emitir de nueva cuenta Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, deberá desvirtuar o subsanar las irregularidades detectadas ante esta unidad administrativa, a través de un caso de aclaración que presente en el Portal del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con lo previsto por el artículo 17-H, sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación, artículo 10 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, regla 2.2.4., tercer párrafo de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, publicada en el citado órgano oficial el 23 de diciembre de 2015, y la ficha de trámite 47/CFF contenida en el Anexo 1-A de la citada Resolución

"De conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, se le indica que el presente acto es susceptible de impugnarse, por cualquiera de los siguientes medios:

- a) *Dentro de los treinta días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos su notificación, mediante la interposición del recurso de revocación previsto en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, el cual deberá de presentarse a través del buzón tributario, de conformidad con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, en relación con la regla 2.18.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2015.*

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

- b) *Dentro de los treinta días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos su notificación, mediante la interposición del juicio contencioso administrativo federal ante la Sala Regional competente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la vía tradicional o, en línea, a través del Sistema de Justicia en Línea, de conformidad con los artículos 13 y 58-A de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el artículo 14 de la Ley Orgánica de dicho órgano jurisdiccional".*

Atentamente

José Francisco Estrada Hernández

Administrador Desconcentrado de Recaudación de Aguascalientes 1.



Firma Electrónica:

axCY+OwYgknlsMI/sF7RxEmt1pDUWkclXly7fQZcll87FyVCMqI56jLgEHr9RjyiP1NKiRGz1ZTaM
M8lKqV6XKSVZleCZ20Rs5jqZZzg8mz1uKihVfJUw/oenHPIfG2AKPOI92anllrexSTNM4lcYuwX+
0Qy28Dw9rOsTmP5QtNtin788cm5lb0jdW2mvOAEZXR+w0903TjGdjGr7d5gNDgg5DZtThE7
cQelxSTG37RV3E/Fg18Q15KD+12yJVLXBipp/gMWJnD+Jz6WoQYQRF1iuBajzc+osmeWN3Ug
qzjYcVPhk+0jTuWmNpezpqFwPLYHRdMcM9/uwxc98TSuw==

Cadena original:

IVA1405262X3|Innovación Vanquish, S. A. de C. V.|400-09-00-05-00-2016-6354|26 de
septiembre de 2016|9/28/2016 4:27:54 PM|000001000007000112188|

Sello digital:

J1NNsQHUNAKLVdm54owwQMdUecQXUyWa+gmWHKdFDh4pOgTcVKSvkoXvr27dfjFCuNm8
r73/+EE32TuQrsQOcD0RuMnLail9b0HLJPJNhozZEqaJ49GQ+1qXtdwgCKbVCx6+ATwwQEVD
GkaRg01DqHmp1R37qZK2PkwAsswn72k=

El presente acto administrativo ha sido firmado mediante el uso de la firma electrónica avanzada del funcionario competente, amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, de

conformidad con los artículos 38, párrafos primero, fracción V, tercero, cuarto, quinto y sexto y 17 D, tercero y décimo párrafos del Código Fiscal de la Federación.

De conformidad con lo establecido en los artículos 17-I, y 38, quinto y sexto párrafos del Código Fiscal de la Federación, la integridad y autoría del presente documento se podrá comprobar conforme a lo previsto en la regla 2.12.3.de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2015, reformada mediante la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de mayo de 2016.

Dirección General de Bibliotecas UAQ

AMPARO EN REVISIÓN 137/2017.
QUEJOSA: ***.**

PONENTE:
MINISTRO ALBERTO PÉREZ DAYÁN

SECRETARIA:
MONTSERRAT TORRES CONTRERAS.

Vo. Bo
Sr. Ministro.

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al _____ de _____ dos mil dieci_____.

Cotejó.

VISTOS para resolver el recurso de revisión identificado al rubro y;

RESULTANDO:

PRIMERO. Trámite y resolución del juicio de amparo. Por escrito presentado el veintiséis de agosto de dos mil quince ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Nuevo León, ***** , por conducto de su representante legal, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal, en contra de las siguientes autoridades y actos:

“[...] III. AUTORIDADES RESPONSABLES: Señalo como tales en términos de los artículos 5 fracción I y 108 fracción III de la Ley de Amparo a:

1. El Congreso de la Unión conformado por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores, [...].
2. El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, [...].
3. La Administradora Central de Servicios Tributarios al Contribuyente adscrita a la Administración General de Servicios al Contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, [...].
4. El Administrador de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (sic) del Servicio de Administración Tributaria, [...].
5. El Administrador Local de Auditoría Fiscal de Monterrey, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, [...].
6. ***** y ***** , visitadores adscritos a la Administración Local de Auditoría Fiscal de Monterrey, de la Administración General de Auditoría Fiscal de Monterrey, [...].

IV. LA NORMA GENERAL, ACTO U OMISIÓN QUE DE CADA AUTORIDAD SE RECLAMA:

a) Del Congreso de la Unión (Cámara de Diputados y de Senadores) se reclama:

El dictamen, discusión, aprobación y expedición del ‘Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación’ publicado en el Diario Oficial de la Federación el 09 de Diciembre de 2013, en particular los artículos 17-H fracciones II y X inciso c) penúltimo y último párrafo, 38 tercer, cuarto, quinto y sexto párrafos del Código Fiscal de la Federación.

b) Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos se reclama:

La iniciativa, sanción, promulgación y orden de publicación del ‘Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación’ publicado en el Diario Oficial de la Federación el 09 de diciembre de 2013, en particular los artículos 17-H fracciones II y X inciso c) penúltimo y último párrafo, 38 tercero, cuarto, quinto y sexto párrafos del Código Fiscal de la Federación.

c) De la Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente se reclama:

1. El primer acto de aplicación de los artículos 17-H fracciones II y X inciso c) penúltimo y último párrafo, 38 tercero, cuarto, quinto y sexto párrafos del Código Fiscal de la Federación, individualización

que se dio a través del oficio número ***** de fecha 24 de julio de 2015 y notificado el 05 de agosto de 2015, a través del cual se comunica a mi representada que a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de dicha resolución quedarán sin efectos sus certificados de sello digital que se utilice para la expedición del CFDI (Comprobante Fiscal Digital por Internet) y que los comprobantes emitidos con posterioridad a la notificación del oficio no tendrá valor para efectos fiscales.

2. La emisión, notificación y ejecución del oficio número ***** de fecha 24 de julio de 2015 y notificado el 05 de agosto de 2015, a través del cual se comunica a mi representada que a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de dicha resolución quedarán sin efectos los certificados de sello digital que se utilice para la expedición del CFDI (Comprobante Fiscal Digital por Internet).

Lo anterior es así toda vez que en el caso dichos actos a la par de reclamarse como primer acto de aplicación de los preceptos reclamados también se reclaman por vicios propios.

d) Del Administrador de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (sic) del Servicio de Administración Tributaria, del Administrador Local de Auditoría Fiscal de Monterrey, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria y de ***** y *****, visitantes adscritos a la Administración Local de Auditoría Fiscal de Monterrey, se reclama:

1. La emisión del oficio ***** de fecha 24 de julio de 2015, a través del cual dichas autoridades solicitan a la diversa Administradora Central de Servicios Tributarios al Contribuyente que deje sin efectos los certificados de sello digital de mi representada, supuestamente por haber actualizado la causal prevista en el artículo 17 fracciones II y X inciso c) del Código Fiscal de la Federación.

2. El acta informativa de hechos de fecha 08 de junio de 2015, levantada a folios ***** al ***** derivada de la supuesta diligencia llevada a cabo a las 14:50 horas del día 08 de junio de 2015, en que las citadas autoridades no localizaron a mi representada en su domicilio fiscal y que a la postre derivó en la solicitud y cancelación de los certificados de sello digital de mi representada a través del oficio ***** de fecha 24 de julio de 2015 y notificado el 05 de agosto de 2015 [...].

3. El acta informativa de hechos 2 de fecha 22 de junio de 2015, levantada a folios ***** al ***** derivada de la supuesta diligencia llevada a cabo a las 10:30 horas del día 22 de

junio de 2015, en que las citadas autoridades no localizaron a mi representada en su domicilio fiscal y que a la postre derivó en la solicitud y cancelación de los certificados de sello digital de mi representada a través del oficio ***** de fecha 24 de julio de 2015 y notificado el 05 de agosto de 2015 [...].

Lo anterior es así toda vez que en el caso dichos actos a la par de reclamarse como primer acto de aplicación de los preceptos reclamados también se reclaman por vicios propios.

Así mismo, se precisa que mi representada tuvo conocimiento de dichos actos el 05 de agosto de 2015, en virtud de que nunca fue notificado y solamente se adjuntó a la notificación del oficio ***** de fecha 24 de julio de 2015 [...].”

La parte quejosa señaló como derechos violados los contenidos en los artículos 1, 14, 16, 22, 29 y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Asimismo, relató los antecedentes del caso y expresó los conceptos de violación que estimó pertinentes.

Correspondió conocer de la demanda de amparo, por cuestión de turno, al Juzgado Segundo de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Nuevo León, el cual, mediante acuerdo de veintiocho de agosto de dos mil quince la admitió a trámite, ordenando registrar el asunto con el expediente *****; se señaló día y hora para la celebración de la audiencia constitucional.

Posteriormente, mediante acuerdo de catorce de octubre de dos mil quince¹, se tuvo a la parte quejosa por comunicando que la denominación correcta de la autoridad señalada como Administrador de la Administración General de Auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria, es la Administración General de Auditoría Fiscal Federal; consecuentemente, se le requirió su informe justificado.

¹ Foja 282 del juicio de amparo.

Finalmente, el ocho de enero de dos mil dieciséis, se dictó sentencia en el juicio de amparo indirecto, con el punto resolutivo que a continuación se transcribe:

“[...] Único. Se niega la protección constitucional a *****, contra los actos reclamados a las autoridades responsables Cámara de Diputados, Cámara de Senadores del Congreso de la Unión y Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, consistentes en su participación dentro del proceso creador del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación, específicamente, el artículo 17-H, fracción X, inciso c) del Código Fiscal de la Federación; y del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y Administrador Local de Auditoría Fiscal de Monterrey, la emisión del oficio ***** de fecha veinticuatro de julio de dos mil quince, que contiene la solicitud a la Administración Central de Servicios Tributarios al contribuyentes de dejar sin efectos él o los certificados de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet; y de la Administradora Central de Servicios al Contribuyente, la emisión del oficio ***** de fecha veinticuatro de julio de dos mil quince, así como la supuesta cancelación del certificado del sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales.

Notifíquese en términos de ley. [...]”.

SEGUNDO. Trámite de los recursos de revisión principal y adhesivos. Inconforme con el fallo anterior la quejosa interpuso recurso de revisión principal; además, el Presidente de la República, por conducto de su delegada; la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Nuevo León “1”; y el Administrador Central de Servicios Tributarios al Contribuyente, interpusieron respectivamente recursos de revisión adhesivos.

De los referidos medios de defensa correspondió conocer al Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto

Circuito², el que en sesión de doce de enero de dos mil diecisiete, determinó reservar jurisdicción a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, sólo respecto de los artículos 17-H, fracción X, inciso c) y 38, párrafos tercero, cuarto, quinto y sexto, del Código Fiscal de la Federación.

TERCERO. Trámite ante esta Suprema Corte de Justicia de la Nación. Mediante proveído de veinte de febrero de dos mil diecisiete, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que este Alto Tribunal asume la competencia originaria para conocer el asunto, el cual se registró con el toca 137/2017; asimismo, turnó el expediente al Ministro Alberto Pérez Dayán, se envió a la Sala de su adscripción y, en el mismo acuerdo, se ordenó notificar al Agente del Ministerio Público de la Federación.

Por acuerdo de veintidós de marzo de dos mil diecisiete, se determinó que esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se avoca al conocimiento del asunto y se ordenó remitir el expediente relativo al Ministro ponente para la elaboración del proyecto de resolución respectivo.

CUARTO. Publicación del proyecto de resolución. En el amparo, la quejosa combatió la constitucionalidad del artículo 17-H, fracción X, inciso c) y 38, tercer, cuarto, quinto y sexto párrafos, del Código Fiscal de la Federación; por tanto, con fundamento en los artículos 73, párrafo segundo y 184 de la Ley de Amparo, se hizo público el proyecto de resolución.

CONSIDERANDO:

² El que mediante proveído de seis de julio de dos mil dieciséis, admitió el recurso principal registrándolo con el toca

PRIMERO. Competencia. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver este recurso de revisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), de la Ley de Amparo; y, 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con lo previsto en los puntos Primero, in fine, Segundo, fracción III, Tercero y Cuarto fracción I, inciso c), del Acuerdo General 5/2013, del Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece, ya que se promueve contra la sentencia dictada por un Juez de Distrito en un juicio de amparo indirecto, en el que se reclamó, entre otras cuestiones, la inconstitucionalidad de los artículos 17-H, fracción X, inciso c), y 38, tercer, cuarto, quinto y sexto, párrafos, del Código Fiscal de la Federación entre otros; y no resulta necesaria la intervención del Pleno de este Alto Tribunal.

SEGUNDO. Legitimación y oportunidad. En virtud de que el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito no se ocupó del análisis de la legitimación de los recurrentes, ni de la oportunidad en la presentación de los recursos, se procede a realizar dicho estudio.

El recurso de revisión principal se interpuso por parte legitimada para ello, ya que *********, tiene reconocido el carácter de representante legal de la parte quejosa, como se advierte del proveído de veintiocho de agosto de dos mil quince, emitido por el Juez Segundo de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Nuevo León.

Además, el recurso de revisión principal, se interpuso en el plazo legal, ya que la sentencia impugnada se notificó por lista a la parte quejosa el veinte de enero de dos mil dieciséis,³ por lo que tal notificación surtió efectos el día hábil siguiente, esto es, el veintiuno de enero siguiente; consecuentemente, el plazo de diez días a que se refiere el artículo 86 de la Ley de Amparo, transcurrió del veintidós de enero al ocho de febrero de la referida anualidad, sin contar el veintitrés, veinticuatro, treinta, treinta y uno de enero, así como uno, cinco, seis y siete de febrero de dos mil dieciséis, por ser inhábiles, de conformidad con los artículos 19 de la Ley de Amparo; 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y punto Primero del Acuerdo General 18/2013 del Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación; por tanto, si la interposición del recurso de revisión se hizo el cinco de febrero de dos mil dieciséis, es inconcusos que es oportuno.

En cuanto a los recursos de revisiones adhesivas, fueron interpuestos en tiempo y por partes legitimadas para ello, a saber:

El acuerdo de admisión del recurso de revisión principal se notificó mediante oficio a la autoridad responsable, Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Nuevo León "1", el siete de julio de dos mil dieciséis⁴, notificación que surtió efectos el mismo día, según lo dispuesto en el artículo 31, fracción I, de la Ley de Amparo, por lo que, el plazo de cinco días a que se refiere el artículo 82 de la Ley de Amparo, transcurrió del ocho al catorce de julio de la referida anualidad, sin contar el nueve y diez de julio de dos mil dieciséis, por ser inhábiles; de ahí que si el medio de defensa se presentó el catorce

³ Foja 425 del amparo indirecto.

⁴ Foja 48 del recurso de revisión del índice del Tribunal Colegiado del conocimiento.

de julio del citado año, puede colegirse que su interposición fue oportuna. Además, el oficio de agravios lo presenta ***** , como delegado de la autoridad responsable, carácter que le fue reconocido por el Juzgado de Distrito del conocimiento, mediante proveído de veinticuatro de septiembre de dos mil quince.

De igual forma, en relación con la revisión adhesiva interpuesta por la autoridad responsable Presidente de la República, a través del Secretario de Hacienda y Crédito Público, cabe precisar que no obra constancia de notificación del acuerdo de admisión del recurso de revisión principal respecto de dicha autoridad; sin embargo, es dable asumir que la revisión adhesiva se presentó en forma oportuna.

Lo anterior, porque la autoridad recurrente se manifestó sabedora del acuerdo de admisión respectivo, el veintidós de septiembre dos mil dieciséis⁵, por lo que, el plazo para la interposición del recurso transcurrió del veintitrés al veintinueve de septiembre del referido año⁶; y si el medio de defensa se presentó en la Oficina de Correos de México el veintiocho de septiembre de la citada anualidad, es factible asumir que se interpuso en el plazo legal. Además, el oficio de agravios lo presenta ***** , en su carácter de delegada de la autoridad responsable Presidente de la República, carácter que le fue reconocido por el Juzgado de Distrito del conocimiento, mediante proveído de tres de noviembre de dos mil quince.

Por lo que respecta a la revisión adhesiva interpuesta por la Administradora Central de Servicios Tributarios al Contribuyente, tampoco obra constancia de notificación del acuerdo de admisión del

⁵ Ello, tomando en cuenta que en el escrito de agravios, la recurrente manifestó que en esa fecha la autoridad responsable le notificó la admisión respectiva (foja 148 del recurso de revisión 354/2016).

⁶ Debe tenerse en cuenta que surtió efectos el mismo veintidós de septiembre de dos mil dieciséis y que se excluyen del cómputo el veinticuatro y veinticinco de septiembre de la referida anualidad; por haber sido inhábiles.

recurso de revisión principal; por lo cual, es dable asumir que se presentó en forma oportuna; en tanto la autoridad recurrente se manifestó sabedora del acuerdo de admisión respectivo, el veintiuno de septiembre de dos mil dieciséis⁷, por lo que, el plazo para la interposición transcurrió del veintidós al veintiocho de septiembre del referido año⁸; y si el medio de defensa se presentó en la Oficina de Correos de México el veintiocho de septiembre de la citada anualidad, es indudable que se interpuso en el plazo legal. Además, el oficio de agravios lo presenta ***** , como Administradora Central de Servicios Tributarios al Contribuyente, autoridad responsable, carácter que le fue reconocido por el Juzgado de Distrito del conocimiento, mediante proveído de seis de noviembre de dos mil quince.

TERCERO. Antecedentes. A fin de resolver el asunto que nos ocupa, resulta conveniente formular una breve referencia de los antecedentes del caso, los cuales se advierten del acto reclamado, así como de las pruebas ofrecidas en el juicio de amparo, y son del tenor siguiente:

1. El Administrador Local de Auditoría Fiscal de Monterrey, Nuevo León, mediante oficio ***** de veinticuatro de julio de dos mil quince, informó a ***** , que se ubicó en el supuesto del inciso c), de la fracción X, del artículo 17-H, del Código Fiscal de la Federación; además, se estableció que en términos del numeral 38, del referido cuerpo legal, la autoría del documento se podría comprobar conforme a la ficha de procedimiento 62/CFF contenida en el Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce.

⁷ Ello, tomando en cuenta que en el escrito de agravios, la recurrente manifestó que en esa fecha la autoridad responsable le notificó la admisión respectiva (foja 108 vuelta del recurso de revisión).

⁸ Debe tenerse en cuenta que surtió efectos el mismo veintidós de septiembre de dos mil dieciséis y que se excluyen del cómputo el veinticuatro y veinticinco de septiembre de la referida anualidad; por haber sido inhábiles.

2. Atento a lo anterior, el Administrador Central de Servicios Tributarios al Contribuyente, perteneciente al Servicio de Administración Tributaria, mediante oficio ***** de veinticuatro de julio de dos mil quince, dejó sin efectos el certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI), de *****.

3. Inconforme, la contribuyente promovió demanda de amparo indirecto, contra los artículos 17-H, fracción X, inciso c) y 38, tercer, cuarto, quinto y sexto párrafos, del Código Fiscal de la Federación; además impugnó los oficios ***** y ***** , como actos concretos de aplicación.

En los conceptos de violación relacionados con constitucionalidad de leyes, esencialmente, se planteó:

- **Primero. Violación al derecho de audiencia.** Que el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, infringe el derecho de previa audiencia tutelado por el numeral 14 constitucional, así como por el precepto 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, porque si bien prevé que una vez que se hayan dejado sin efectos los certificados de sello digital, el particular podrá llevar a cabo un procedimiento para aclarar las irregularidades detectadas, para lo cual podrá aportar pruebas; empero, no es sino hasta que se cancela el certificado, cuando se otorga al contribuyente la posibilidad de exhibir pruebas para subsanar las irregularidades detectadas, lo que infringe el derecho de previa audiencia.

Que la cancelación del certificado de sello digital constituye un acto privativo, ya que suprime de manera definitiva el derecho de los particulares para utilizarlo y por consiguiente impide la emisión de los comprobantes fiscales digitales, motivo por el cual debe escucharse al contribuyente previo a que se ejecute tal sanción, con el propósito de que ofrezca las pruebas que a su derecho convenga.

- **Segundo. Previsibilidad del plazo.** Señala que en el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, no existe previsibilidad del plazo para reponer el certificado o bien, para la obtención de uno nuevo quedando a

la decisión arbitraria de la autoridad fiscal en el momento de hacerlo, lo que es contrario al numeral 16, constitucional.

Que el precepto reclamado si bien prevé un procedimiento de aclaración, lo cierto es que no establece el plazo en el que se repondrá el certificado de sello digital o se obtendrá uno nuevo; por lo que, se infringe el derecho de seguridad jurídica, dado que se debe indicar el límite temporal en el cual la autoridad administrativa podrá afectar temporalmente la esfera jurídica del particular, ya que el tiempo de esa transgresión no puede estar sujeto a la decisión de tal autoridad.

Que las personas morales como la quejosa, en determinados supuestos son titulares de derechos, como puede ser el de constituir asociaciones o sociedades para la consecución de un fin determinado y en esa medida, son objeto de protección ya que los derechos y obligaciones atribuidos a éstas se vuelven de las personas físicas que las constituyen o que actúan en su representación; motivo por el cual la seguridad le asiste a las personas jurídicas o morales; de ahí que el precepto cuestionado no observe la previsibilidad de la norma, dado que no especifica en qué plazo se repondrá el certificado u obtendrá uno nuevo.

- **Tercero. Violación al derecho de seguridad jurídica.** Que el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, no indica en qué momento se presume que el contribuyente no fue localizado, tampoco señala si basta que el visitador acuda una sola vez al domicilio del causante o es necesario que se asegure que efectivamente no fue encontrado a través de diferentes diligencias de notificación, de la investigación realizada con los vecinos o del registro de cumplimiento de obligaciones fiscales.

Agrega que el precepto no indica cuáles son las pruebas que el fisco necesita para acreditar la no localización, es decir, la norma no señala los medios objetivos que permiten actualizar una infracción por parte de los contribuyentes, lo que genera incertidumbre jurídica que se traduce en una infracción constitucional.

Que ni el precepto cuestionado, ni la Resolución Miscelánea Fiscal, ni el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establecen procedimiento alguno que permita clasificar a un contribuyente como no localizable durante el ejercicio de las facultades de comprobación, motivo por el cual se infringe el derecho de seguridad jurídica.

Que la Procuraduría de la Defensa al Contribuyente realizó el análisis sistémico 1/2014 en el que realizó el estudio del numeral 69 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, del cual se advierte que hay que distinguir cuándo un contribuyente no se encuentra localizable, siendo que puede obedecer a circunstancias meramente accidentales; mientras que otra razón puede ser por factores de incumplimiento de obligaciones.

Que sancionar a los contribuyentes que no estén localizables por una circunstancia accidental (que el día en que vaya el visitador esté cerrado el establecimiento), implica una pena desproporcionada entre la conducta y la sanción, lo que es inconstitucional, porque no define cuándo se considera como no localizable un causante durante el ejercicio de las facultades de comprobación, dejando al arbitrio de la autoridad determinar en qué momento; por lo que, si el precepto no establece elementos objetivos que permitan arribar a esa conclusión, se debe conceder el amparo en contra del numeral cuestionado.

- **Cuarto. Violación de los artículos 25 y 26 constitucionales.** Que el numeral 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional, porque con la cancelación del certificado de sello digital en forma arbitraria por parte de la autoridad hacendaria, se genera que la causante esté imposibilitada para cumplir, en forma real y efectiva los numerales 25 y 26 constitucionales, dado que se afecta el plan nacional de desarrollo, así como la Ley Federal de Competitividad (sic); ello, porque los preceptos citados en último término prevén la obligación del Estado de garantizar el desarrollo nacional de forma integral y sustentable, fomentando la competitividad, el empleo, el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, así como la permanencia, equidad y crecimiento de la economía, la planeación y democrática tomando en cuenta las demandas de la sociedad para incorporarlas al plan y programas de desarrollo.

Que con la cancelación de los certificados de sello digital del contribuyente se impide el ejercicio de la competitividad entre los individuos, limita la inversión, así como la generación de empleo, además de que se impide el cumplimiento de las obligaciones.

Que si el precepto cuestionado establece la facultad a la autoridad responsable de cancelar el certificado de los contribuyentes con base en la actualización de cualquiera de los supuestos ahí previstos, es claro que infringe los artículos 25 y 26 de la Carta Magna, porque mientras éstos prevén a favor de la contribuyente la posibilidad de que las autoridades señalen diversos estímulos fiscales con la finalidad de garantizar el desarrollo nacional de forma integral y sustentable, fomentando entre otros la competitividad, empero, el numeral cuestionado la limita, siendo que las autoridades hacendarias sólo pueden realizar modificaciones al Código Fiscal de la Federación para obtener beneficios para los contribuyentes, más no para imponerles limitaciones.

- **Quinto. Violación del artículo 22 constitucional, porque no es proporcional, ni razonable.** Que el artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, infringe el numeral 22 constitucional, al imponer una sanción excesiva, en virtud de que al cancelarse el certificado de sello digital, el contribuyente queda imposibilitado para expedir los comprobantes fiscales y desarrollar su actividad comercial, la cual está sujeta a la emisión de tales comprobantes, con lo que se merma su operación comercial, porque sus clientes no contratarán sus servicios.

Que el precepto cuestionado contiene una sanción inusitada y desproporcional, ya que si bien se impone para el efecto de localizar al contribuyente, que iniciado el procedimiento administrativo de ejecución no fue localizado en su domicilio o desapareció de éste; lo cierto es que se impone sin que existan elementos suficientes que permitan establecer, al menos presuntivamente, que el causante no fue encontrado o desapareció de su domicilio, lo cual es desproporcional, porque no se justifica con un documento que genere la convicción de la ausencia del causante, puesto que no se demuestra que no existe ninguna posibilidad real de localizarlo; agrega que el precepto combatido al sancionar a los contribuyentes que no se encuentren localizados por una circunstancia accidental como lo es que el día en que haya ido el visitador esté cerrado el domicilio, actualiza una pena desproporcional entre la conducta y la sanción.

Que el precepto cuestionado infringe el test de proporcionalidad, porque la cancelación del certificado de sello digital no es una medida idónea para alcanzar el fin buscado por el legislador, dado que éste se puede lograr a través de otros medios que restringen en menor medida los derechos fundamentales de los gobernados, como lo son el auxilio de la fuerza pública, la imposición de las multas o el embargo de cuentas bancarias a través de la notificación en el buzón tributario; agrega que tal medida es desproporcional, porque no existe correspondencia entre el fin buscado y los efectos perjudiciales que genera, ya que la cancelación aludida, impide que el contribuyente pueda emitir facturas tanto para el ejercicio de sus actividades, como para el pago de la nómina, así como para el pago de otros tributos, esto es, genera que se incumplan las obligaciones derivadas de sus relaciones jurídicas, incluyendo las tributarias.

- **Sexto. Violación al derecho de seguridad jurídica.** Que el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, no establece cuándo se considera que un contribuyente no se encuentra localizado, que desapareció, cómo, cuándo y en qué forma la autoridad hacendaria va a detectar que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas sobre todo si no existe ningún otro precepto legal que faculte a la autoridad fiscal a determinar la inexistencia de dichas operaciones; por lo que, el artículo cuestionado infringe el derecho de seguridad jurídica.

- **Séptimo. El artículo 38, tercer, cuarto, quinto y sexto, párrafos, del Código Fiscal de la Federación, infringe el derecho de seguridad jurídica.** Porque establece que en los casos de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresando en caracteres, generado mediante el uso de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Agrega que si bien el precepto cuestionado indica que la firma autógrafa se puede sustituir plasmando en el documento impreso un sello expresado en

caracteres, generado mediante el uso de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución; empero, no existe certeza jurídica de que dichos caracteres hayan sido plasmados por el funcionario a quien se le atribuye el acto de molestia; de ahí la inconstitucionalidad del precepto.

Que la firma autógrafa sustituida por un sello expresado en caracteres, se puede asimilar a la firma facsímil, lo que ha sido clasificado como inconstitucional por este Alto Tribunal del País; por lo que, no se tiene certeza de que con tales caracteres, el documento contenga la voluntad del funcionario competente.

4. Mediante sentencia de ocho de enero de dos mil diecisiete, el Juzgado de Distrito del conocimiento, negó el amparo con base en las siguientes consideraciones:

En el punto 3, justificó la competencia para resolver el juicio de amparo indirecto; en el punto 4, precisó los actos reclamados atribuidos a las autoridades responsables; en el punto 5, estableció la existencia de los actos reclamados y analizó las causas de improcedencia alegadas.

En la parte conducente al estudio de constitucionalidad (punto 6), se estableció lo que sigue:

[...] 6. Estudio de constitucionalidad.

6.1. Conceptos de Violación. [...].

6.2 Calificación de planteamientos. Son infundados los conceptos de violación relacionados con la violación directa de los artículos 1, 14, 16, 31, fracción IV, y 133, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

6.2.1 Concepto infundado y negativa de amparo. En primer lugar se analizarán los conceptos de violación que la parte quejosa formuló contra el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el nueve de diciembre de dos mil trece.

La promovente aduce que la norma combatida es violatoria del segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Federal,

particularmente del derecho de audiencia previa, toda vez que no prevé procedimiento alguno mediante el cual el gobernado pueda defenderse previamente a que quede sin efectos su certificado de sellos digitales, con lo cual queda impedido para expedir válidamente comprobantes fiscales por internet, pues para emitir éstos se requiere contar con sellos digitales y éstos a su vez necesitan de un certificado, de manera que si este último queda insubsistente, el titular de ese certificado está imposibilitado para realizar operaciones con terceros, llevar su contabilidad de forma adecuada, acreditar el impuesto al valor agregado, etcétera.

El concepto de violación sintetizado en el párrafo anterior es infundado, por las razones expuestas a continuación.

[...] El acto que deja sin efectos el certificado de sello digital, por actualizarse alguno de los supuestos descritos en el inciso c) de la fracción X del artículo 17-H, del Código Fiscal de la Federación; no le reviste el carácter de definitivo, toda vez que el contribuyente, titular del certificado de sello digital cancelado, tendrá la oportunidad de aportar pruebas en el procedimiento de aclaración, a fin de subsanar las irregularidades detectadas o bien, desvirtuar las causas por las que se dejó sin efectos su certificado y así obtener uno nuevo, para continuar expidiendo comprobantes fiscales digitales de las operaciones que realice.

Por tanto, aun cuando de conformidad con el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, se deje sin efectos un certificado de sello digital, sin que antes se escuche al titular del mismo, ello no implica que se viole el derecho de audiencia previa, puesto que dicho acto no es de carácter privativo, toda vez que no constituye una resolución definitiva, cuyo objetivo principal sea la supresión o menoscabo de un derecho adquirido, sino que únicamente se trata de una determinación o medida de control administrativa de carácter temporal (encaminada a evitar que con la expedición de comprobantes fiscales digitales contrarios a la ley, los contribuyentes defrauden al fisco y a terceros) que prevalecerá hasta en tanto, el contribuyente interesado subsane las irregularidades detectadas o desvirtúe la causa por la que se dejó sin efectos el certificado de sellos digitales.

En este orden de ideas, el certificado de sellos digitales quedará sin efectos, sólo durante el tiempo en que se resuelva el aludido procedimiento de aclaración, el cual no podrá ser mayor a tres días, contados a partir del día siguiente a aquél en que se reciba la solicitud de aclaración correspondiente.

En consecuencia, el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, no es contrario al derecho de

audiencia previa, previsto en el segundo párrafo del artículo 14, de la Constitución Federal.

La persona moral quejosa manifiesta que la norma cuestionada vulnera el artículo 16 constitucional, particularmente el derecho de seguridad jurídica, porque i) no establece procedimiento ni plazo alguno para que la autoridad fiscal informe al contribuyente, la determinación de dejar sin efectos su certificado de sello digital; ii) tampoco prevé que antes de que ocurra esto último, deba emitirse una resolución o mandamiento por escrito, debidamente fundado y motivado; iii) ni guarda relación con la obligación de los gobernados de contribuir al gasto público.

El concepto de violación sintetizado resulta infundado.

Conforme al texto constitucional invocado nadie puede ser molestado en su esfera jurídica, en virtud de mandamiento escrito, de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, es decir, establece el derecho de seguridad jurídica.

Respecto del derecho expuesto, conviene mencionar que aquél no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que sobre el particular, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que fácilmente explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, e incluso urgencia para ser atendidos, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado.

Ahora, si bien de la lectura del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación no se observa plazo ni procedimiento alguno para que, una vez que la autoridad fiscal tenga conocimiento de los hechos u omisiones que configuren la causa por la que se deba dejar sin efectos un certificado de sello digital, los dé a conocer al contribuyente; lo cierto es que ello no se traduce en violación al derecho de seguridad jurídica, pues precisamente por esa razón, de la interpretación de la porción normativa analizada se deduce que la autoridad fiscal, una vez que tenga conocimiento de los hechos u omisiones por los que deba dejar sin efectos algún certificado de sello digital, debe actuar enseguida, sin sujetarse a procedimiento previo, con el propósito de impedir que se causen daños graves al fisco y a los particulares con los que realice operaciones el contribuyente titular de dicho certificado, y darlos a conocer a este último para que, en su caso, inste el procedimiento de aclaración referido en el párrafo sexto del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación.

En virtud de lo anterior, es posible concluir que la porción normativa combatida no violenta el derecho de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 constitucional, por el hecho de no establecer un procedimiento y un plazo específico para que una vez que la autoridad fiscal tenga conocimiento de los hechos u omisiones que configuren la causa por la que deba quedar sin efectos un certificado de sello digital, los dé a conocer al contribuyente respectivo, pues de la redacción de dicha porción normativa se deriva que la autoridad fiscal debe actuar de inmediato, es decir, en cuanto los conoce, sin sujetarse a procedimiento previo.

[...] Tampoco es acertado el argumento de la sociedad inconstitucional cuando indica que la norma que combate es contraria al artículo 16 constitucional, porque no prevé que para dejar sin efectos los certificados de sellos digitales, debe mediar una resolución o mandamiento por escrito, con la debida fundamentación y motivación.

Lo anterior es así, en virtud de que un precepto no viola el artículo 16 constitucional por el hecho de no establecer que los actos de molestia deben constar en mandamiento escrito de autoridad competente, debidamente fundados y motivados, pues estos requisitos están contenidos en dicho precepto constitucional y no necesitan repetirse en la ley secundaria (artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación) para que ésta sea constitucional.

[...] Finalmente, es inatendible el argumento de la parte quejosa, cuando señala que el artículo que combate es contrario al derecho de seguridad jurídica, porque su contenido no guarda relación con la obligación de los gobernados de contribuir al gasto público; ya que del artículo 16 constitucional, que prevé el derecho de seguridad jurídica, no se advierte relación con la obligación contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, es decir, la observancia del derecho de seguridad jurídica no implica que las leyes, ni aún en materia fiscal, deban guardar relación con la obligación de contribuir al gasto público [...].”

5. En contra de la sentencia aludida en el numeral que antecede, la quejosa interpuso recurso de **revisión principal** en el que hizo valer, esencialmente, los siguientes agravios:

- **Primero.** Que el Juez de Distrito infringió los principios de congruencia y exhaustividad, porque resolvió sobre autoridades que no fueron señaladas en

la demanda de amparo, en virtud de que tuvo como responsable al Jefe del Servicio de Administración Tributaria, pese a que no le fue atribuido tal carácter en la demanda de amparo.

Que el a quo no sólo reclamó a la Administradora Central de Servicios Tributarios al Contribuyente la emisión del oficio ***** de veinticuatro de julio de dos mil quince, sino también su notificación y ejecución, actos respecto de los cuales, el Juez Federal omitió pronunciarse.

Que el Juez Federal precisó como acto reclamado la inminente cancelación del certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, pese a que la quejosa no lo reclamó en la demanda de amparo; además de que el a quo soslayó que en la especie no se trató de una inminente cancelación, sino que realmente era la ejecución como tal; de ahí que no se hayan apreciado los actos reclamados como en realidad fueron señalados.

Que el Juez Federal omitió pronunciarse respecto a los actos reclamados al Administrador General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria.

Que del análisis de la demanda de amparo se advierte que también se impugnó el artículo 38, tercer, cuarto, quinto y sexto, párrafos, del Código Fiscal de la Federación, empero, el a quo no lo tuvo como acto reclamado, lo que infringe el principio de congruencia.

Que si bien el a quo tuvo como autoridad responsable a los visitadores adscritos a la Administración Local de Auditoría Fiscal de Monterrey, a los que les atribuyó las actas informativas de hechos de ocho y veintidós de junio de dos mil quince, folios ***** al *****; empero, en el considerando identificado como 5.1 denominado existencia de los actos reclamados, se advierte que el juzgado de amparo no estableció si quedó acreditada ésta.

- **Segundo.** Que el a quo no apreció la cuestión efectivamente planteada, puesto que en la demanda de amparo no se expuso que el artículo 17-H, del Código Fiscal de la Federación era inconstitucional porque no establece procedimiento, ni plazo alguno para que la autoridad fiscal informe al contribuyente la determinación de dejar sin efectos su certificado de sello digital; que tampoco expuso que el precepto aludido prevé que antes de que esto ocurra debe emitirse una resolución o mandamiento escrito, debidamente fundado y motivado, que tal numeral, no guarda relación con la obligación de contribuir a los gastos públicos, de tal manera que el Juez Federal resolvió respecto de conceptos de violación que no fueron planteados.

Que en el segundo concepto de violación se expuso que no existe previsibilidad del plazo en el que se repondrá el certificado u obtendrá uno nuevo y que por tales motivos se está en presencia de una omisión legislativa

que vulnera el derecho de seguridad jurídica tutelado por el numeral 16 constitucional; empero ese argumento no se analizó por parte del Juez Federal.

- **Tercero.** Que el a quo no estudió todos los argumentos expuestos en el tercer concepto de violación, esencialmente, respecto a lo que se adujo en el sentido de que el numeral 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, infringe el derecho de seguridad jurídica, porque deja al arbitrio de las autoridades fiscales, la posibilidad de determinar en qué momento se encuentra como no localizado el contribuyente.

Que tampoco estudió el argumento en el que se adujo que el referido precepto no establece en qué momento se presume que el contribuyente no fue localizado, puesto que no indica, si basta que el visitador acuda una sola vez al domicilio del causante cierto día a determinada hora o es necesario que el ejecutor se asegure de que el contribuyente no fue localizado a través de diversas diligencias de notificación, así como de la investigación realizada con los vecinos o del registro del cumplimiento de obligaciones fiscales.

Que el precepto no establece cuáles son los medios de convicción que la autoridad fiscal requiere para colegir que un contribuyente se ubica en el supuesto de no localizado y por consiguiente esté en posibilidad de dejar sin efectos el certificado de sello digital; que tampoco se indica, cuáles son los elementos objetivos que permiten actualizar una infracción por parte de los contribuyentes, lo que genera incertidumbre jurídica.

Que si se valida lo que establece el precepto cuestionado, se llegaría al absurdo de que la autoridad fiscal que ejerza facultades de comprobación sólo señale que no encontró al contribuyente en su domicilio en cierto día, a cierta hora, pero sin justificar su dicho con un documento que arroje la plena convicción de la ausencia de éste; agrega que, el hecho de que los causantes no se encuentren en el domicilio por una circunstancia accidental, implica una pena desproporcionada entre la conducta y la sanción.

- **Cuarto.** Que el juez Federal omitió analizar la totalidad de los argumentos hechos valer en los conceptos de violación quinto y sexto, esencialmente, sobre el planteamiento en el que se adujo que se infringió el test de razonabilidad, al imponerse una pena que no es proporcional con la conducta del contribuyente, dado que existen otras medidas menos perjudiciales; además, los planteamientos en los que se adujo que el precepto cuestionado no establece, cuándo se considera que el contribuyente no se encuentra localizado; que desapareció; cómo, cuándo y en qué forma la autoridad hacendaria va a detectar que los comprobantes fiscales se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas; que con tal omisión se infringió el principio de congruencia que debe imperar en el dictado de las sentencias de amparo.
- **Quinto.** Que el a quo omitió analizar la totalidad de los argumentos hechos valer en el concepto de violación séptimo, en esencia, sobre el planteamiento de inconstitucionalidad del numeral 38 el Código Fiscal de la Federación,

siendo que infringe el numeral 16 constitucional, porque prevé la notificación de un documento digital que no reúne los requisitos para ser considerado un mandamiento escrito.

- **Agravios: sexto, séptimo, octavo y noveno.** Que el juez Federal no apreció las cuestiones efectivamente planteadas en los conceptos de violación del primero al sexto, relacionadas con temas de legalidad; aunado a que tampoco resolvió la totalidad de los argumentos ahí propuestos.

Por otra parte, se interpusieron los recursos de **revisión adhesivos** en los que hizo valer, esencialmente, los siguientes agravios:

1. Recurso interpuesto por el Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Nuevo León "1".

- **Único.** Que se debe confirmar la resolución recurrida, porque en el recurso de revisión principal se plantean agravios de mera legalidad, aunado a que se demostró que la actuación de la autoridad hacendaria se apegó a derecho, siendo que la quejosa incurrió en la conducta prevista en el numeral 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, consistente en que los certificados de sello digital quedaran sin efectos cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación, se detecte que el contribuyente no puede ser localizado en el domicilio fiscal; añade que para analizar los agravios propuestos por la quejosa, se deben estudiar los planteamientos contenidos en el informe justificado.

2. Recurso interpuesto por el Presidente de la República.

- **Primero.** Que procede confirmar la sentencia recurrida y negar el amparo a la quejosa, porque la cancelación de los certificados de sellos digitales, no es una medida de carácter definitivo, motivo por el cual no se infringe el derecho de audiencia; agrega que la citada cancelación es una medida provisional y una vez que el contribuyente subsane la infracción cometida a través de la solicitud respectiva, se le expedirá un nuevo certificado.

Que el artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación prevé un procedimiento a través del cual los contribuyentes pueden subsanar las irregularidades y aportar las pruebas para obtener un nuevo certificado.

- **Segundo.** Que el artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, no infringe el derecho de seguridad jurídica, puesto que no era obligatorio que el legislador señalara exactamente el alcance de ilocalizable, puesto que no está constreñido a establecer un catálogo de los vocablos utilizados en el texto del precepto, siendo que éste concepto se entiende a partir de su significado.
- **Tercero.** Que contrariamente a lo señalado por la quejosa, se cancelaron los certificados de sellos digitales a través de una determinación fundada y motivada.
- **Cuarto.** Que la quejosa hizo depender la inconstitucionalidad del artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, de su situación particular e hipotética.

3. Recurso interpuesto por la Administradora Central de Servicios Tributarios al Contribuyente.

- **Primero.** Que los agravios de la quejosa son inoperantes, porque no combaten las consideraciones de la resolución recurrida.
- **Segundo.** Que la sentencia impugnada es legal y no es violatoria de los principios de congruencia y exhaustividad; agrega que la cancelación del certificado de sello digital no se rige por el derecho de audiencia porque no es un acto privativo.
- **Tercero.** Que el artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, sí contiene previsibilidad en cuanto al plazo para expedir el nuevo certificado, dado que la cancelación del certificado de sello digital no es una medida de carácter definitivo, sino provisional, puesto que estará vigente hasta que se subsane la irregularidad.
- **Cuarto.** Que el Administrador Central de Servicios Tributarios al Contribuyente cuenta con atribuciones legales para dejar sin efectos el certificado de sello digital de la quejosa.

QUINTO. Precisiones. El Tribunal Colegiado del conocimiento corrigió diversas incongruencias y analizó las causas de improcedencia omitidas por Juez de Distrito; además, determinó reservar jurisdicción a este Alto Tribunal y remitió los autos para conocer de la inconstitucionalidad de los artículos 17-H, fracción X,

inciso c), y 38, tercer, cuarto, quinto y sexto párrafos, del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que, si el órgano colegiado que previno en el conocimiento del asunto reservó jurisdicción a este Tribunal Constitucional para analizar la temática relativa a la negativa de amparo dictada por el Juzgado de Distrito contra el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación; así como respecto a la omisión de estudio del concepto de violación en el que se planteó la inconstitucionalidad del numeral 38, tercer, cuarto, quinto y sexto párrafos, del citado Código, a continuación se procede al examen de los agravios (segundo a quinto) en contra de esa determinación.

Por otra parte, cabe precisar que no es materia de revisión las consideraciones del a quo mediante las cuales estimó que el numeral 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, no infringe el derecho de audiencia; tampoco es materia de análisis en este medio de defensa la omisión de estudio en que incurrió el Juez Federal respecto del concepto de violación cuarto en el que se hizo valer que el precepto impugnado, infringe lo dispuesto en los artículos 25 y 26, constitucionales; ello, en virtud de que ningún agravio en su contra formuló la parte a quien pudiera afectar.

SEXTO. Estudio de los agravios relacionados con aspectos de constitucionalidad. En la materia a que se delimita esta revisión, es pertinente señalar, que los agravios segundo a quinto son esencialmente fundados, porque en las causas de pedir que se advierten del análisis de los conceptos de violación segundo, tercero, quinto, sexto y séptimo, expuestos en el escrito inicial de demanda, la quejosa planteó, esencialmente, que el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación infringe los derechos de

seguridad jurídica, el numeral 22 constitucional; los principios de razonabilidad y proporcionalidad; además, que el numeral 38, tercer, cuarto, quinto y sexto párrafos, del citado Código, vulnera el derecho de seguridad jurídica.

Sin embargo, del estudio de la sentencia de amparo, se advierte que el Juez de Distrito omitió estudiar los argumentos de constitucionalidad efectivamente propuestos en los conceptos de violación segundo, tercero, quinto, sexto y séptimo, infringiendo con su actuar los principios de congruencia y exhaustividad, motivo por el cual, en términos de lo establecido en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, lo que procede es estudiar las causas de pedir antes resumidas.

Ahora, por razón de método, se procede al análisis de los conceptos de violación, aunque en diferente orden al que fueron propuestos.

En el concepto de violación **segundo** aduce la quejosa que en el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, no existe previsibilidad del plazo para reponer el certificado o bien, para la obtención de uno nuevo quedando a la decisión arbitraria de la autoridad fiscal en el momento de hacerlo, lo que es contrario al numeral 16 constitucional.

Refiere que el precepto reclamado si bien prevé un procedimiento de aclaración, lo cierto es que no establece el plazo en el que se repondrá el certificado de sello digital o se obtendrá uno nuevo; por lo que, se infringe el derecho de seguridad jurídica, dado que se debe indicar el límite temporal en el cual la autoridad administrativa podrá afectar temporalmente la esfera jurídica del

particular, ya que el tiempo de esa transgresión no puede estar sujeto a la decisión de tal autoridad.

Que las personas morales como la quejosa, en determinados supuestos son titulares de derechos, como puede ser el de constituir asociaciones o sociedades para la consecución de un fin determinado y en esa medida, son objeto de protección ya que los derechos y obligaciones atribuidos a éstas se vuelven de las personas físicas que las constituyen o que actúan en su representación, motivo por el cual la seguridad le asiste a las personas jurídicas o morales; de ahí que el precepto cuestionado no observe la previsibilidad de la norma, dado que no especifica en qué plazo se repondrá el certificado u obtendrá uno nuevo.

El planteamiento sintetizado es **infundado**, atento a las siguientes consideraciones.

Ahora, en relación con las cuestiones planteadas, cabe precisar que esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al analizar similares temas de constitucionalidad, al resolver el amparo en revisión 3/2017⁹, se pronunció en el sentido de que en el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, cuestionado, existe previsibilidad del plazo para reponer el certificado o bien, para la obtención de uno nuevo, sin que quede a la decisión arbitraria de la autoridad fiscal efectuarlo, decisión que apoyó en las siguientes consideraciones:

“[...] la cancelación de certificados de sellos o firmas digitales fue conceptualizada como una medida de control expedita y ágil, ante la necesidad de que los contribuyentes hicieran un uso adecuado de los certificados de sellos o firmas digitales.

⁹ En sesión de diecisiete de mayo de dos mil diecisiete, por unanimidad de cuatro votos.

El legislador impuso la medida de control para evitar la emisión de comprobantes fiscales, por parte de contribuyentes que hayan incurrido en alguna conducta contraria a los objetivos de la administración tributaria, tales como: a) omitir la presentación de declaraciones periódicas, pese a mediar requerimiento para su cumplimiento; b) que durante el procedimiento administrativo de ejecución o durante el ejercicio de facultades de comprobación, no puedan ser localizados o desaparezcan; c) emitir comprobantes fiscales para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas; o bien, y d) actualicen una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del Código Fiscal Federal .

[...] considerando la necesidad que tienen los contribuyentes de seguir realizando sus actividades económicas, para lo cual deben contar con el certificado de sello o firma digital, el legislador propuso un procedimiento ágil y expedito, en el cual el contribuyente pudiera realizar la aclaración correspondiente ante la autoridad fiscal.

De esta forma, es posible que el contribuyente demuestre que dejó de encontrarse en los supuestos por los que le fue cancelado su certificado o que no se encontró en alguno de ellos, y, derivado de lo anterior, pudiera de forma inmediata contar con un nuevo certificado que le permitiera continuar con la emisión de comprobantes fiscales, lo que significa restablecer su situación.

Por lo anterior, en el último párrafo del numeral impugnado [...] se establece que el procedimiento para llevar a cabo la aclaración por las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, acotando el plazo para la emisión de su resolución a un máximo de tres días, contados a partir del día siguiente a aquél en que se reciba la solicitud correspondiente. Lo anterior, corrobora que se está ante un procedimiento sumario, que tiene por objeto que el contribuyente pueda volver a desarrollar sus actividades económicas, y expedir comprobantes fiscales, con normalidad.

Por tanto, [...] la cancelación del certificado de sello o firma digital del contribuyente no constituye una medida de carácter definitivo, ni una supresión permanente de dicho certificado sino un acto de molestia temporal.

La medida afecta la esfera jurídica del contribuyente al restringir de manera provisional y preventiva sus derechos cuando éste se ubica en alguna conducta que obstaculice o sea contraria a los objetivos de la administración tributaria. Ello, con la finalidad de verificar el efectivo cumplimiento de la obligación prevista por el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, así como de combatir las conductas tendentes a la evasión fiscal, fraudes o actos ilícitos, fin que es constitucionalmente válido .

Lo anterior es así, toda vez que, si bien el artículo reclamado establece la 'cancelación' del certificado de sello o firma digital del contribuyente, el objeto de la misma no es restringir de manera definitiva el uso del certificado de referencia, lo que queda de manifiesto, al prever la propia norma, un procedimiento sumario que le permite al gobernado subsanar las irregularidades que hayan ocasionado su cancelación.

Por tanto, se puede afirmar que dicha medida sí tiene una temporalidad, que si bien no está definida en la ley, ésta dependerá del propio contribuyente, en tanto aparezca y tome las medidas pertinentes para regularizar su situación, conforme a las disposiciones aplicables.

Sin que obste a lo anterior que conforme a la porción normativa tildada de inconstitucional, la determinación de dejar sin efectos el certificado de sello digital del contribuyente, se actualiza de manera inmediata por la sola circunstancia de que en el ejercicio de las facultades de comprobación, se detecte que el contribuyente no puede ser localizado o desaparezca, o se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas; pues tal medida es provisional y puede ser revocada una vez subsanadas las irregularidades, porque se podrá obtener un 'nuevo certificado', diverso al declarado sin efectos.

[...] Asimismo, según el diverso 17-D del ordenamiento en estudio, los certificados tendrán una vigencia máxima de cuatro años, contados a partir de la fecha en que se expidan, por lo que, antes de que concluya el periodo de vigencia de un certificado, su titular podrá solicitar uno nuevo.

De todo lo anterior, se desprende que una vez subsanadas las irregularidades del contribuyente, que dieron origen a la cancelación del certificado y que se le otorgue uno nuevo, obedece a que materialmente no es posible reactivar el que tenía, toda vez que cada certificado tiene un código de identificación único. Sin embargo, ello no altera el carácter provisional de la medida ni la torna inconstitucional, pues su finalidad no es que el certificado quede permanentemente revocado, sino que el contribuyente haga un uso correcto del mismo y no incurra en alguna conducta contraria a los objetivos de la administración tributaria [...]"

Ahora, trasladando las anteriores consideraciones a este asunto, cabe precisar que, contrariamente a lo aducido por la quejosa, existe previsibilidad del plazo para reponer el certificado o bien, para la

obtención de uno nuevo, sin que quede a la decisión arbitraria de la autoridad fiscal efectuarlo.

En efecto, tomando en cuenta la necesidad que tienen los contribuyentes de seguir realizando sus actividades económicas, para lo cual deben contar con el certificado de sello o firma digital, el legislador propuso un procedimiento ágil y expedito, en el cual los causantes pudieran realizar la aclaración correspondiente ante la autoridad fiscal.

De modo que, es posible que el contribuyente demuestre que dejó de encontrarse en los supuestos por los que le fue cancelado su certificado, y pueda de forma inmediata contar con un nuevo certificado que le permita continuar con la emisión de comprobantes fiscales, lo que significa restablecer su situación.

Por lo que, el numeral impugnado establece que el procedimiento para llevar a cabo la aclaración se regula por las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, acotando el plazo para la emisión de su resolución a un máximo de tres días, contados a partir del día siguiente a aquél en que se reciba la solicitud correspondiente, lo que corrobora que se está ante un procedimiento sumario, que tiene por objeto que el contribuyente pueda volver a desarrollar sus actividades económicas, y expedir comprobantes fiscales, con normalidad.

Y con tal procedimiento se cuenta con la previsibilidad del plazo para reponer el certificado o bien, para la obtención de uno nuevo, sin que quede a la decisión arbitraria de la autoridad fiscal efectuarlo, de ahí lo infundado del argumento en el que se aduce lo contrario.

Por otra parte y tomando en cuenta la estrecha relación que guardan los conceptos de violación tercero y sexto, se analizan en forma conjunta, de conformidad con el artículo 76, de la Ley de Amparo, a saber:

En el concepto de violación **tercero** la quejosa adujo que el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, infringe el principio de seguridad jurídica, porque no indica en qué momento se presume que el contribuyente no fue localizado, tampoco señala si basta que el visitador acuda una sola vez al domicilio del causante o es necesario que se asegure que efectivamente no fue encontrado a través de diferentes diligencias de notificación, de la investigación realizada con los vecinos o del registro de cumplimiento de obligaciones fiscales.

Agrega que el precepto no indica cuáles son las pruebas que el fisco necesita para acreditar la no localización, es decir, la norma no señala los medios objetivos que permiten actualizar una infracción por parte de los contribuyentes, lo que genera incertidumbre jurídica que se traduce en una infracción constitucional; asimismo indica que ni el precepto cuestionado, ni la Resolución Miscelánea Fiscal, ni el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establecen procedimiento alguno que permita clasificar a un contribuyente como no localizable durante el ejercicio de las facultades de comprobación, motivo por el cual se infringe el derecho de seguridad jurídica.

Refiere que la Procuraduría de la Defensa al Contribuyente realizó el análisis sistémico 1/2014 en el que realizó el estudio del numeral 69 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, del cual se advierte que hay que distinguir cuándo un contribuyente no se encuentra localizable, siendo

que puede obedecer a circunstancias meramente accidentales; mientras que otra razón puede ser por factores de incumplimiento de obligaciones.

Menciona que sancionar a los contribuyentes que no estén localizables por una circunstancia accidental (que el día en que vaya el visitador esté cerrado el establecimiento), implica una pena desproporcionada entre la conducta y la sanción, lo que es inconstitucional, porque no define cuándo se considera como no localizable un causante durante el ejercicio de las facultades de comprobación, dejando al arbitrio de la autoridad determinar en qué momento; por lo que, si el precepto no establece elementos objetivos que permitan arribar a esa conclusión, se debe conceder el amparo en contra del numeral cuestionado.

En el concepto de violación **sexto**, aduce que el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, no establece cuándo se considera que un contribuyente no se encuentra localizado, que desapareció, cómo, cuándo y en qué forma la autoridad hacendaria va a detectar que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas sobre todo si no existe ningún otro precepto legal que faculte a la autoridad fiscal a determinar la inexistencia de dichas operaciones; por lo que, el artículo cuestionado infringe el derecho de seguridad jurídica.

Los anteriores planteamientos son **infundados**, atento a las siguientes consideraciones.

Ahora, en relación con las cuestiones planteadas cabe precisar que esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,

al analizar similares temas de constitucionalidad, al resolver el amparo en revisión 3/2017¹⁰, se pronunció en el sentido de que el artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, cuestionados, no vulnera el principio de seguridad jurídica, decisión que apoyó en las siguientes consideraciones:

“[...] esta Segunda Sala arribó a la conclusión [...] que la medida se actualiza de manera inmediata por la sola circunstancia de que en el ejercicio de las facultades de comprobación se actualice alguno de los supuestos del artículo 17-H, fracción X, inciso c) (que no se encuentre al contribuyente o desaparezca o bien que sus comprobantes amparen operaciones simuladas o inexistentes), y su duración depende del propio contribuyente, en tanto aparezca y tome las medidas pertinentes para regularizar su situación, conforme a las disposiciones aplicables; sin que sea posible reactivar el mismo certificado, sino que es posible expedir uno nuevo.

Ahora bien, [...] no es necesario que se pormenoricen detalladamente las circunstancias específicas que deberán tomarse en consideración para poder determinar que los comprobantes se utilizaron para la realización de operaciones inexistentes, pues por una parte la norma es clara en establecer los supuestos generales (que no se encuentre al contribuyente o desaparezca, o bien que sus comprobantes amparen operaciones simuladas o inexistentes); y con ello atendiendo al contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia tributaria el contribuyente “sabe a qué atenerse”.

Y por su parte, la apreciación del uso y ejercicio de facultades discrecionales de gestión tributaria como es el caso, es claro que se encuentran sujetas al cumplimiento de los requisitos previstos en el numeral 16 de nuestra Ley Fundamental, referentes a que dicho acto debe constar por escrito, emitido por la autoridad competente, y debidamente fundado y motivado.

Por lo anterior, contrario a lo sostenido por la quejosa, no obsta que el sistema de cancelación de certificados de sello o firma digital no prevea expresamente la necesidad de fundar y motivar la resolución emitida por la autoridad competente, pues ello constituye una obligación en términos del artículo 16 de la Constitución Federal [...]”.

¹⁰ En sesión de diecisiete de mayo de dos mil diecisiete, por unanimidad de cuatro votos.

Ahora, trasladando las anteriores consideraciones a este asunto, cabe precisar que, contrariamente a lo aducido por la quejosa, no es necesario que en el texto del precepto impugnado se pormenoricen detalladamente las circunstancias específicas que deberán tomarse en consideración para poder determinar que los comprobantes no fueron localizados, pues por una parte la norma es clara en establecer los supuestos generales (que no se encuentre al contribuyente o desaparezca, o bien que sus comprobantes amparen operaciones simuladas o inexistentes); y con ello se atiende al contenido esencial del principio de seguridad jurídica.

En el **quinto** concepto de violación, adujo la quejosa que el artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, infringe el numeral 22 constitucional, porque no es proporcional, ni razonable, puesto que impone una sanción excesiva, en virtud de que al cancelarse el certificado de sello digital, el contribuyente queda imposibilitado para expedir los comprobantes fiscales y desarrollar su actividad comercial, la cual está sujeta a la emisión de tales comprobantes, con lo que se merma su operación comercial, porque sus clientes no contratarán sus servicios.

Indica que el precepto cuestionado contiene una sanción inusitada y desproporcional, ya que si bien se impone para el efecto de localizar al contribuyente, que iniciado el procedimiento administrativo de ejecución no fue localizado en su domicilio o desapareció de éste; lo cierto es que se impone sin que existan elementos suficientes que permitan establecer, al menos presuntivamente, que el causante no fue encontrado o desapareció de su domicilio, lo cual es desproporcional, porque no se justifica con un documento que genere la convicción de la ausencia del causante, puesto que no se

demuestra que no existe ninguna posibilidad real de localizarlo; agrega que el precepto combatido al sancionar a los contribuyentes que no se encuentren localizados por una circunstancia accidental como lo es que el día en que haya ido el visitador esté cerrado el domicilio, actualiza una pena desproporcional entre la conducta y la sanción.

Refiere que el precepto cuestionado no es proporcional, porque la cancelación del certificado de sello digital no es una medida idónea para alcanzar el fin buscado por el legislador, dado que éste se puede lograr a través de otros medios que restringen en menor medida los derechos fundamentales de los gobernados, como lo son el auxilio de la fuerza pública, la imposición de las multas o el embargo de cuentas bancarias a través de la notificación en el buzón tributario; agrega que tal medida es desproporcional, porque no existe correspondencia entre el fin buscado y los efectos perjudiciales que genera, ya que la cancelación aludida, impide que el contribuyente pueda emitir facturas tanto para el ejercicio de sus actividades, como para el pago de la nómina, así como para el pago de otros tributos, esto es genera que se incumplan las obligaciones derivadas de sus relaciones jurídicas, incluyendo las tributarias.

Los conceptos de violación resumidos son **inoperantes**, porque parten de una falsa premisa.

En efecto, del análisis de los conceptos de violación se advierte que los argumentos de la quejosa parten de la falsa premisa consistente en que la determinación de dejar sin efectos el certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, contenida en el numeral cuestionado, es una sanción y sobre esa base, construye la argumentación con el propósito de

acreditar que tal sanción infringe el numeral 22 constitucional, así como los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Sin embargo, como se indicó la quejosa parte de una premisa equivocada, porque es criterio de esta Segunda Sala que la determinación de dejar sin efectos el certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, no es una sanción, sino que constituye una medida temporal de molestia.

En efecto, esta Segunda Sala, al resolver el amparo en revisión 187/2016 se pronunció en el sentido de que la determinación de dejar sin efectos el certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, no es una sanción, sino que constituye una medida temporal de molestia.

Lo anterior se advierte de las siguientes consideraciones:

“[...] Ahora bien, como se precisó anteriormente, el artículo 17-H, fracción X, inciso c) del Código Fiscal de la Federación prevé y regula la cancelación de certificados por causas atribuibles al contribuyente como es el hecho de que se oculte, desaparezca o incurra en la expedición de comprobantes apócrifos, lo cual no constituye una sanción sino en una medida temporal de molestia hasta en tanto el gobernado cese en la conducta que la motivó.

En esos términos, no tiene el carácter de sanción o de privación de derechos la cancelación decretada conforme al artículo reclamado, sino que es un procedimiento de control de las operaciones realizadas por los contribuyentes vinculados con el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Por motivos similares, tampoco se configura la transgresión al primer párrafo del artículo 22 constitucional que establece que quedan prohibidas, entre otras, las penas inusitadas y trascendentales:

[...] El agravio antes expuesto es infundado, pues como se ha visto la cancelación del certificado digital no constituye una pena infamante debido a que sólo es un medio de control que se utiliza para hacer cesar la conducta del contribuyente -haber incurrido en

no ser localizado o que desapareció durante el procedimiento de fiscalización, o bien que ha emitido comprobantes fiscales para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas-, en tanto que la misma contraviene disposiciones de orden público dándole oportunidad de aportar pruebas para aclarar la conducta que se le atribuye, sin que ello constituya una sanción porque como se advirtió con anterioridad no constituye una privación de un derecho sino que únicamente una medida de control temporal [...]”.

Como se observa, si esta Segunda Sala estableció que la determinación de dejar sin efectos el certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, no es un sanción, sino que constituye una medida temporal de molestia; entonces, es indudable que los conceptos de violación de la quejosa son inoperantes, porque para acreditar que el numeral cuestionado es contrario al artículo 22, constitucional, así como a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, parten de la base de que la cancelación aludida es una sanción, lo que constituye una falsa premisa, que torna inoperantes los conceptos de violación en estudio.

Sirve de apoyo a lo anterior, por identidad de razón, la jurisprudencia 2a./J. 108/2012 (10a.), emitida por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y texto siguientes:

“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE SUSTENTAN EN PREMISAS FALSAS. Los agravios cuya construcción parte de premisas falsas son inoperantes, ya que a ningún fin práctico conduciría su análisis y calificación, pues al partir de una suposición que no resultó verdadera, su conclusión resulta ineficaz para obtener la revocación de la sentencia recurrida.”¹¹

¹¹ Visible en la página mil trescientos veintiséis, libro XIII, de octubre de dos mil doce, Tomo 3, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, registro 2001825.

Además, si la determinación de dejar sin efectos el certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, no es una sanción, es dable asumir que no se rige por lo establecido en el numeral 22 constitucional, dado que éste alude a penas o sanciones.

A mayor abundamiento cabe precisar que esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 187/2016, estableció que la cancelación del certificado del sello digital para la expedición de comprobantes fiscales por Internet, constituye una medida proporcional y razonable, porque su finalidad tiende a evitar prácticas fraudulentas y desalentar el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Lo anterior se advierte de la siguiente transcripción:

“[...] Aunado a lo anterior, la cancelación del certificado del contribuyente cuando en el ejercicio de las facultades de comprobación, se detecte que el 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; constituye una medida proporcional y razonable porque su finalidad tiene a evitar prácticas fraudulentas y desalentar el incumplimiento de obligaciones fiscales a las que los contribuyentes se encuentran constitucionalmente obligados. Consecuentemente, se trata de una medida administrativa, de control, tendente a facilitar a la autoridad fiscal el ejercicio de su potestad coactiva. [...]”

Ahora, trasladando las anteriores consideraciones a este asunto, cabe precisar que contrario a lo aducido por la quejosa el artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, es proporcional y razonable, porque su propósito es evitar prácticas fraudulentas y desalentar el incumplimiento de las obligaciones fiscales de los

contribuyentes; de ahí lo infundado del argumento en el que se aduce lo contrario.

Por otra parte, del estudio de la sentencia de amparo, se advierte que el Juez de Distrito omitió estudiar la totalidad de los argumentos de constitucionalidad propuestos en el concepto de violación séptimo, en el que se impugnó el artículo 38, tercer, cuarto, quinto y sexto párrafos, del Código Fiscal de la Federación, infringiendo con su actuar los principios de congruencia y exhaustividad, motivo por el cual, lo que procede es analizar las causas de pedir siguientes.

En efecto, en el **séptimo** concepto de violación, se expuso, en esencia, que el artículo 38, tercer, cuarto, quinto y sexto, párrafos, del Código Fiscal de la Federación, infringe el derecho de seguridad jurídica, al establecer que en los casos de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando un sello expresando en caracteres, generado mediante el uso de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución; empero, no se tiene certeza de que el funcionario haya estampado su voluntad en el referido documento público.

Agrega que, si bien el precepto cuestionado indica que la firma autógrafa se puede sustituir plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución; empero, no existe certeza jurídica de que dichos caracteres hayan sido plasmados por el funcionario a quien se le atribuye el acto de molestia; de ahí la inconstitucionalidad del precepto.

Que la firma autógrafa sustituida por un sello expresado en caracteres, se puede asimilar a la firma facsímil, lo que ha sido clasificado como inconstitucional por este Alto Tribunal del País; por lo que, no se tiene certeza de que con tales caracteres, el documento contenga la voluntad del funcionario competente.

El concepto de violación resumido es **infundado**, atento a las siguientes consideraciones:

El artículo impugnado (38, tercer, cuarto, quinto y sexto, párrafos, del Código Fiscal de la Federación), establece lo que sigue:

“Artículo 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

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.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. 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.

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado ‘De los Medios Electrónicos’ de este ordenamiento.

En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad”.

El precepto impugnado prevé que en el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Indica que para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento

impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

De igual forma, señala que la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor; además, dispone que el Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

Ahora, lo infundado del argumento en estudio estriba en que, contrario a lo aducido por la quejosa, el artículo 38, tercer, cuarto, quinto y sexto, párrafos, del Código Fiscal de la Federación, no infringe el derecho de seguridad jurídica, ya que sí se tiene certeza del funcionario que estampó su voluntad a través del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente, lo que produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa y no a una facsímil.

En efecto, la autoría del documento impreso que contenga el sello resultado de la firma electrónica, se puede verificar mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor, lo que debe hacerse en términos de la regla 2.12.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince, que señala:

[...] Medio de comprobación de integridad y autoría de documentos firmados con FIEL del funcionario competente o con sello digital, notificados de forma personal o a través del Buzón Tributario

2.12.3. Para los efectos de los artículos 17-I y 38, tercer a sexto párrafos del CFF, cuando los actos administrativos que consten en

documentos impresos o digitales firmados con la FIEL de los funcionarios competentes, se notifiquen personalmente o a través del Buzón Tributario, los contribuyentes podrán comprobar su integridad y autoría conforme a lo previsto en la ficha de trámite 60/CFF “Verificación de la integridad y autoría de documentos firmados con FIEL del funcionario competente o con sello digital, notificados de forma personal o a través del Buzón Tributario”, contenida en el Anexo 1-A.

CFF 17-I, 17-K, 38 [...]”

Además, la ficha de trámite 60/CFF “**Verificación de la integridad y autoría de documentos firmados con FIEL del funcionario competente o con sello digital, notificados de forma personal o a través del Buzón Tributario**”, aludida en la referida regla, es del siguiente tenor:

60/CFF	Verificación de la integridad y autoría de documentos firmados con FIEL del funcionario competente o con sello digital, notificados de forma personal o a través del Buzón Tributario
¿Qué servicio se obtiene?	Verificación de la integridad y autoría de documentos firmados con FIEL del funcionario competente o con sello digital, notificados al contribuyente de forma personal o a través del Buzón Tributario.
¿Cuándo se realiza?	Cuando el contribuyente así lo requiera.
Procedimiento:	<p>Opción 1. <u>Mediante el uso de un software de lectura de código de respuesta rápida (código QR) que permita leer el código de barras bidimensional que contiene el documento; o bien,</u></p> <p>Opción 2.</p> <p>I. Ingresar a la página de Internet del SAT.</p> <p>II. Acceder al portal de Trámites y Servicios a contribuyentes, a través de la opción Trámites.</p> <p>III. Seleccionar la opción “Consultas”, e ingresar al apartado “Verificación de autenticidad”.</p> <p>IV. Ingresar a la opción “Notificaciones”.</p> <p>V. Seleccionar el tipo de documento que se desea verificar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Documento notificado de manera personal o a través del Buzón Tributario. • Aviso electrónico de notificación pendiente, enviado al contribuyente previamente a la notificación en el Buzón Tributario. • Acuse de recibo con firma electrónica del contribuyente generado al momento de abrir el documento notificado, o bien, la constancia de notificación electrónica que se haya generado en caso de que el contribuyente no hubiese abierto el documento dentro del plazo de tres días, establecido en el artículo 134 del CFF, tratándose de notificación a través del Buzón Tributario. <p>VI. Capturar la siguiente información:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Clave en el RFC del contribuyente al que se notificó el documento. • Número de folio o de referencia del documento notificado. • Últimos 8 caracteres del sello generado mediante el uso de la FIEL del funcionario competente, en caso de que se verifique el documento notificado. • Últimos 8 caracteres del sello digital que autentica el documento, en caso de que se verifique el aviso de notificación pendiente, o bien, la constancia de notificación electrónica.

<ul style="list-style-type: none"> • Últimos 8 caracteres del sello generado mediante el uso de la FIEL del contribuyente, en caso de que se verifique el acuse de recibo de la notificación electrónica. • Caracteres que se muestran en la imagen del programa.
<p>VII. Seleccionar la opción "Verificar integridad y autoría del documento".</p> <p>Al utilizar cualquiera de los procedimientos mencionados anteriormente, se desplegará en pantalla la siguiente información:</p> <p>a) Para efectos de verificar la integridad del documento, se visualizará la información resumen del documento que se verifica, mostrando los datos del número de oficio o número de control, clave en el RFC y nombre, denominación o razón social de la persona a la que va dirigido el documento.</p> <p>b) Para efectos de verificar la autoría del documento, la pantalla muestra los datos del funcionario firmante, como son: nombre completo y puesto, así como la fecha de la vigencia del certificado que ampara la FIEL del funcionario competente en el documento notificado, comprobando con ello que el autor del mismo contaba con el certificado vigente al momento de su emisión.</p> <p>Finalmente, podrá seleccionar la opción "Ver documento", para que se visualice la imagen del documento que se verifica, mismo que obra en los archivos del SAT.</p> <p>Los documentos estarán disponibles para su verificación en la página de Internet del SAT, durante seis meses, contados a partir de la fecha de su notificación.</p>
<p>¿Qué documento se obtiene?</p> <p>Información resumen del documento que se está verificando.</p>
<p><i>Disposiciones jurídicas aplicables</i></p> <p>Arts. 17-D, 17-I, 38 CFF, Regla 2.12.3. RMF.</p>

Como se observa, la autoría e integridad de los documentos impresos que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor; además, el Servicio de Administración Tributaria a través de la regla 2.12.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince, estableció los medios a través de los cuales se puede comprobar la integridad y autoría del documento.

Es decir, la integridad y autoría pueden verificarse mediante el uso de un software de lectura de código de respuesta rápida (código QR) que permite leer el código de barras bidimensional que contienen aquéllos, lo que permite establecer que al estar previsto el mecanismo de validación de la referida firma, se tiene certeza de que el documento fue emitido por la autoridad que la signó.

SÉPTIMO. Decisión. Al desestimarse los argumentos que esgrimió la quejosa, lo procedente es, en la materia de la revisión, confirmar la sentencia recurrida y negar el amparo y la protección de la Justicia Federal respecto de los actos reclamados precisados en el resultado primero de esta resolución.

Por lo que se refiere a los recursos de revisión adhesivas, debe declararse sin materia, ya que en términos de lo previsto en el artículo 82 de la Ley de Amparo, la adhesión al recurso principal sigue la suerte procesal de éste, de manera que si la revisión principal resultó infundada, las adhesivas deben declararse sin materia.

Sirve de apoyo la jurisprudencia 2a./J.166/2007 que establece lo siguiente:

"REVISIÓN ADHESIVA EN AMPARO INDIRECTO. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA SI LA REVISIÓN PRINCIPAL RESULTA INFUNDADA. El artículo 83, fracción IV, de la Ley de Amparo prevé la procedencia del recurso de revisión contra las sentencias pronunciadas por los Jueces de Distrito, y en su último párrafo establece que en todos los casos a que se refiere ese precepto, la parte que obtuvo resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión principal. Ahora bien, si se toma en cuenta que el recurso de revisión adhesiva carece de autonomía, al señalar el párrafo indicado que la adhesión al recurso sigue la suerte procesal de éste, es evidente que si la revisión principal resulta infundada, aquél debe declararse sin materia, por su naturaleza accesoria."¹²

Remisión al Tribunal Colegiado. Ante la desestimación de los agravios analizados y en razón de que la materia de constitucionalidad por la que reasumió competencia este Alto Tribunal ha quedado resuelta, se reserva jurisdicción al Tribunal Colegiado que previno para que se avoque a resolver los planteamientos de legalidad hechos

¹² Registro: 171304. Época: Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXVI, Septiembre de 2007. Materia(s): Común. Tesis: 2a./J. 166/2007. Página: 552.

valer, en términos de lo previsto en los artículos 83 y 84 de la Ley de Amparo; así como lo dispuesto en los puntos Tercero, Cuarto, fracción I, inciso a), Noveno y Décimo Primero, del Acuerdo General Plenario 5/2013.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. En la materia de revisión, se **confirma** la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión **no ampara ni protege a *******, en contra de los actos precisados en el resultado primero de esta resolución.

TERCERO. Quedan sin materia los recursos de revisión adhesivas.

CUARTO. Se reserva la jurisdicción al Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, en términos del último considerando de esta resolución.

Notifíquese; con testimonio de la presente resolución, devuélvanse los autos al lugar de su origen y, en su oportunidad, archívese el toca como asunto concluido.

BIBLIOGRAFÍA.

DOCTRINA.

ORTEGA Maldonado, Juan Manuel. *Lecciones de Derecho Tributario*, México, Editorial Porrúa, 2015, p. 41.

SAN MARTÍN, Juan Manuel, et. al. *Evasión global 2017*, Universidad de las Américas Puebla, 2017, pp. 3-4.

BANDEIRA de Mello, Celso Antonio y Raúl MÁRQUEZ, (coord.). *Curso de Derecho Administrativo*, México, editorial Porrúa, 2006.

ACOSTA, Miguel y Rafael I. MARTÍNEZ. *Política administrativa, poderes de policía y facultades de policía*, Instituto de investigaciones jurídicas, UNAM, 1974, P.1.

OLANO García, Hernán Alejandro. "La policía administrativa", en Logos, ciencia & tecnología, Colombia, enero-junio de 2010, p. 109.

LÓPEZ Guardiola, Samantha Gabriela, "Derecho Administrativo II", en Red Tercer Milenio, México, 2012, p. 117.

KAYE, Dionisio J. *Derecho procesal fiscal*, México, editorial Themis, 2000, p. 55.
Arriola Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. México, editorial Themis, p. 2012.

RODRIGUEZ Mejía, Gregorio. "Obligaciones fiscales", en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, revista núm. 90, ISSN 2448-4873, 1997.

ORTEGA Carrión, Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*, México, editorial Porrúa, 2009, p. 63.

BARRIOS de Orbegoso, Raúl. “La relación jurídico tributaria”, en Derecho Tributario, pp. 134-136.

GALINDO Garfias, Ignacio. *Derecho Civil*. México, editorial Porrúa, pp. 379.

LONDOÑO, María Carmelina. “El principio de legalidad y el control de convencionalidad de las leyes: confluencias y perspectivas en el pensamiento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos”, en *Boletín de derecho comparado*, México, volumen 43, número 128, May/Ago 2010.

Procuraduría de la defensa de los contribuyentes, “comprobantes fiscales digitales y cancelación de sellos digitales a la luz de la reforma fiscal 2014”, *subprocuraduría de análisis sistémico y estudios normativos, dirección general de estudios jurídicos e interpretación normativa*, diciembre 2013.

Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes, “informe sobre los derechos de los contribuyentes en México a la luz de las recomendaciones de PRODECON”, 2013.

OCDE, *Los ingresos tributarios siguen en aumento a media que la mezcla fiscal se desplaza más hacia los impuestos sobre las sociedades y al consumo*, consultado 15/06/2019 en:

<https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/losingresotributariosiguenaumentamedidaquelamezclafiscalsedesplazaanmashacialosimpuestossobrelasociadadesyalconsumo.htm>

Dictamen de las comisiones unidas de Hacienda y crédito público, y de estudios legislativos, primera, por el que reforma la fracción III del artículo 113 y se adiciona

un artículo 113-Bis, del Código Fiscal de la Federación, publicado en http://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/64/1/2018-11-29-1/assets/documentos/Dict_Hda_113_Codigo_FF.pdf

LEGISLACIÓN.

MÉXICO: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2019.

MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, vigente 2019.

MÉXICO: Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2013.

MÉXICO: Anexo 24 de la Segunda Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de julio de 2014.

MÉXICO: Anexo 5 de la Resolución miscelánea fiscal para 2018, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de diciembre de 2018.

MÉXICO: Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2019, publicado en el diario Oficial de la Federación el 07 de mayo de 2019.

MÉXICO. Ley de firma electrónica, vigente 2019.

MÉXICO. Anexo 1 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2019, trámite 108/CFF solicitud del certificado de sello digital.

MEXICO: Convención interamericana sobre el domicilio de las personas físicas en el derecho internacional privado, publicada en el Diario oficial de la Federación el 19 de agosto de 1987.

MÉXICO: Código Civil Federal, vigente 2019

MÉXICO: Ley General de Sociedades Mercantiles, 2019.

MÉXICO: Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 2019, artículo 6.

MÉXICO: Anexo 1, Resolución Miscelánea 2019, trámite 126/CFF.

MÉXICO. Resolución Miscelánea Fiscal, 2019, regla 2.7.1.5.

MÉXICO: Ley de Amparo, 2019, artículo 128.

TESIS Y JURISPRUDENCIA.

Tesis: P./J. 79/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, Agosto de 2009, p.1067.

Tesis 2a./J. 20/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, t. XI, marzo de 2000, pp.; 294, 295.

Tesis: P./J. 3/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 1, febrero de 2013, p.7.

Tesis 1294, 2a./J. 147/2016, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo LXIX, Agosto de 2016, p. 1294.

Tesis: I.2o.C.49 C, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, Julio de 2010, p, 11945.

Registro 231366, semanario judicial de la federación, tomo I, enero-junio de 1998, p 301.

Tesis 2a. XXIX/2018, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, Abril de 2018, p. 862.

Tesis 1a. CXVI/2012, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, junio de 2028, p. 258.

Tesis VI.2o.C.518 C, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, octubre de 2006, p. 1381.

Tesis: 1a. LXIII/2018 Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo II, registro 2017157, Junio de 2018, p. 959.

Tesis: 977 Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, 2011, p. 1177.

Tesis: II.4o.A.33 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo IV, Marzo de 2017, p. 2776.

Tesis: VI.3o.A. J/74, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, Diciembre de 2010, p. 1641

Tesis: VI.3o.A. J/61, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, Enero de 2017, p. 2205.

Tesis: I.8o.A.21 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo XI, Agosto de 2012, p. 1760.

Tesis I.3o.A.33 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.III, mayo de 2017, p.1996.

Tesis 2a./J. 7/2017, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.I, febrero de 2017, p.591.

Tesis IV.1o.A.52 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.IV, Enero de 2017, p.2815.

Tesis III.2o.A.49 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.II, Marzo de 2014, p. 1959.

Tesis 2a./J. 2/2018, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.II, Marzo de 2018, p. 1433.

Tesis 1a./J. 139/2012, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.I, Enero de 2013, p. 437.

Tesis 2a./J. 140/2017, jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.II, Octubre de 2017, p. 840.

Tesis 1a./J. 139/2012, jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.1, Enero de 2013, p. 437.

Tesis IV.2o.A.51 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.III, Febrero de 2014 p. 2239.

PÁGINAS DE INTERNET CONSULTADAS.

[https://www.sat.gob.mx/tramites/43964/descarga-tu-certificado-de-e.firma-\(antes-fiel,-firma-electronica\).](https://www.sat.gob.mx/tramites/43964/descarga-tu-certificado-de-e.firma-(antes-fiel,-firma-electronica).)

https://www.gob.mx/sat/prensa/se-incrementa-la-recaudacion-en-los-primeros-cinco-meses-del-ano_040-2019 .