



**Universidad Nacional Autónoma de México**  
**Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración**

**Tesina**

**Sello Digital; constitucionalidad de las facultades de las autoridades fiscales para dejarlo sin efecto**

**Que para obtener el grado de:**

**Especialista en: Fiscal**

**Presenta: L.C. Stephanie Gama Contreras**

**Tutor: C.P. Y L.D. Jorge Santamaría García**

**México, D.F. a 20 de noviembre de 2015.**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## Índice

<b>Lista de abreviaturas siglas</b>	3
<b>Introducción</b>	4
<b>Objetivo general</b>	5
<b>Objetivos específicos</b>	6
<b>Justificación</b>	7
<b>1. La obligación de las autoridades de fundamentar los actos administrativos:</b>	
La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su jerarquía	8
Facultades del Poder Ejecutivo Federal	10
Fundamentación para la emisión de la resolución miscelánea	11
Garantías individuales y Derechos humanos, la seguridad jurídica mediante la fundamentación de los actos administrativos	14
<b>2. Naturaleza legal en materia tributaria concedida en el derecho mexicano a la emisión de un Certificado de Sello Digital:</b>	
Era digital y la modificación al código de comercio, adición del comercio digital	22
Facultad para la emisión de un Certificado de Sello Digital	27
Certificado de Sello Digital, elementos, funciones, características, requisitos de validez y obligaciones	29

**3. Normatividad de resolución miscelánea fiscal 2013, cancelación de Sello Digital.**

Disposición que emite la cancelación de Certificado de Sello Digital	32
Evaluación de si la autoridad posee la facultad y cumple con los requisitos para efectuar actos de molestia al contribuyente para la cancelación de Sello Digital	35
<b>Conclusiones</b>	<b>38</b>

### **Lista de abreviaturas**

CC	Código de Comercio
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
LOAPF	La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
LSAT	La Ley del Servicio de Administración Tributaria
RMF2013	Resolución Miscelánea Fiscal 2013
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
DOF	Diario Oficial de la Federación

## Introducción

La resolución miscelánea fiscal 2013 es un conjunto de disposiciones fiscales que tienen distintas funciones, entre ellas dar a conocer procedimientos, trámites, formatos, además se amplían los contenidos de las leyes y se conceden beneficios fiscales. Esta resolución se publicó el 28 de diciembre de 2012 y la facultad para emitirla es del Poder Ejecutivo Federal, es decir por el Presidente de la República Mexicana que a su vez la delega al Jefe del Servicio de Administración Tributaria. El objetivo de la resolución es aclarar y mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de ahí que su importancia radica en que es un medio para facilitar el conocimiento y manejo de las leyes, además de que los beneficios fiscales pueden ser expedidos con prontitud dependiendo de las necesidades o contingencias económicas del momento.

La regla I.2.2.4. forma parte de la resolución miscelánea fiscal de 2013. Dicha regla dispone cuáles son las causas por las que se deja sin efecto un Certificado de Sello Digital. Un Certificado de Sello Digital es una serie de documentos que simboliza la firma autógrafa, es decir, una firma digital, la cual es expedida por una autoridad en específico, en este caso por el Servicio de Administración Tributaria. La Creación del Certificado de Sello Digital se debe a la modificación de las transacciones comerciales, las cuales actualmente son electrónicas y con ello la autoridad se vio en la necesidad de regularizar este nuevo campo legal conocido en el Código de Comercio como comercio electrónico.

El fin de este estudio sobre la regla I.2.2.4. de la Resolución fiscal Miscelánea Fiscal del 2013, bajo la directriz de la facultad de dejar sin efecto de un Certificado de Sello Digital, nos lleva analizar cuáles son nuestras normas, su jerarquía, qué principios o derechos se establecen a los contribuyentes ante los actos de autoridad fiscal y, por tratarse de un tema innovador en cuanto a la digitalización y la era tecnológica, saber de dónde proviene su naturaleza, para definir si se cumple con dicha fundamentación. Ello con el fin de que al término de este trabajo, en el caso de que el contribuyente se encuentre en alguna de las situaciones que se plantean, se tenga un punto de partida para la defensa del contribuyente y sus derechos.

## **Objetivo general**

El objetivo de esta tesina es analizar la constitucionalidad de la regla 1.2.2.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal del 2013, referente a las causas por las que se deja sin efecto el Certificado del Sello Digital. Si las autoridades fiscales siguen los preceptos y principios constitucionales, los cuales tienen como objetivo proveer un marco de seguridad jurídica a los gobernados, que en el caso del estudio fiscal se denominan como contribuyentes. Asimismo, si en dicha regla la autoridad fiscal tiene constitucionalmente la competencia para realizar dicho acto de cancelación de Sello Digital, por la naturaleza que implica y lo que representa el Certificado de Sello Digital, y si en estos actos la autoridad no está sobre ejerciendo su competencia o yendo más allá de lo que se le permite.

### **Objetivos específicos**

1. Describir la obligación constitucional de las autoridades de fundamentar los actos administrativos que realizan.
2. Analizar la naturaleza legal que en materia tributaria se concede a las facultades de las autoridades fiscales en el derecho mexicano a la emisión de un Certificado de Sello Digital.
3. Evaluar si la normatividad emitida en la Resolución Miscelánea Fiscal del 2013, que previene las causas de cancelación de Sello Digital emitido a favor de un contribuyente, es una facultad de las autoridades que cumplen con todos los preceptos constitucionales que obligan a la debida fundamentación de los actos de molestia a los particulares.

## **Justificación**

La trascendencia del presente estudio radica en conocer la regla 1.2.2.4. de la RMF2013, debido a su naturaleza enérgica, revisora y limitativa hacia el contribuyente, ya que ésta acota su campo de actuación en la expedición de la facturación de sus ingresos. Esto se basa en la posible realización de los de actos enumerados en la regla antes mencionada, tal como efectuar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas, lo cual es conocido como la venta de facturación. Dicha práctica es muy frecuente en México y se tiene la intención de erradicarla, razón por la cual es importante que los contribuyentes que las lleven a cabo estén informados y conscientes de las consecuencias, así como estar avisados de que las operaciones serán monitoreadas por las autoridades fiscales.

Tanto las operaciones inexistentes como las simuladas son una manera recurrente en que los contribuyentes disminuyen el pago de los impuestos. Por ello, la regla no sólo afecta a quienes expidan dichas facturas, sino también a quien haga uso de ellas como deducción, por lo que es elemental el conocimiento de la disposición.

El resultado de este estudio permite al lector formar un criterio al respecto mediante las conclusiones expuestas, las cuales buscan aportar un conocimiento amplio de esta disposición. Ello con la finalidad de que en algún momento proporcione los elementos que permitan la defensa del contribuyente al ser ejercida esta disposición, además de poseer la preparación que le permita reaccionar ante tal situación, así como proporcionar a los contadores la asesoría adecuada y el marco legal de actuación.

## Capítulo 1

### La obligación de las autoridades de fundamentar los actos administrativos

#### La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su jerarquía

La base de nuestras leyes, normas y reglamentos en México se encuentra establecida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), la cual dispone e instituye las garantías individuales, ahora denominadas también como los derechos humanos (debido a los tratados internacionales que respecto a la materia México ha celebrado). Además, en ésta se instaura el funcionamiento y competencia de los poderes de la Unión (Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial), así como la regulación de nuestra sociedad, como bien se señala:

Constitución quiere decir orden jurídico fundamental del Estado y la sociedad, es decir, incluye a la sociedad constituida, aunque ciertamente no en el sentido de nociones de identidad, es decir no sólo es el Estado el constituido (la constitución no es sólo Constitución “del Estado”). (Häberle, 2003, pág. 3)

Con esto podemos definir que la CPEUM regula y define la relación del Estado con el gobernado, y del gobernado con el gobernado (la relación de los grupos sociales entre sí). Todo orden jurídico está diseñado y pensado en seguir una jerarquía, lo cual proporciona una seguridad al tutelado, ya que las disposiciones siempre tendrán que seguir el principio de la ley de la cual emanan. En este caso, lo harán siempre de la CPEUM, la cual tiene el espíritu de protección del pueblo, tal cual dicta en el siguiente artículo:

**Artículo 39.** La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.

Carpizo Jorge lo comenta de la siguiente manera: “El estado debe garantizar la sociedad del bienestar, vigilando que la igualdad de oportunidades sea una realidad. Las rectas administración pública y de administración de justicia requieren normas preestablecidas y precisas que otorguen seguridad jurídica”. (2004)

Consideramos que en la Constitución no puede haber poder público o disposición que emane que sean contrarios al beneficio del gobernado, pues ésta es la base reguladora de nuestra sociedad.

La Constitución es la ley suprema de la nación y las leyes ocupan un segundo término, pues éstas emanan de la Constitución, incluso su supremacía se consolida mediante los medios o vías que existen para anular las violaciones a su texto, como son: el amparo, la controversia constitucional, la acción de inconstitucionalidad, juicio político, etc. (Elisur, 1997, pág. 3)

La CPEUM se termina de consagrar como Ley Suprema de toda la Unión en su artículo 133:

Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

Ha existido controversia respecto a si la CPEUM o si los tratados internacionales poseen mayor o menor jerarquía, no obstante en el año 2013, mediante la resolución de la Suprema Corte de Justicia que establece nueva jurisprudencia (293/2013), se dictó que se aplicarán la CPEUM y los tratados internacionales, y cuando exista controversia entre ambos prevalecerá la CPEUM; esto con el fin de definir y mantener una seguridad jurídica con respecto de las garantías jurisdiccionales:

Las garantías jurisdiccionales vendrían a ser, pues los medios jurídicos instituidos por las leyes para hacer ciertos y eficientes las garantías constitucionales, sin las cuales los derechos de los contribuyentes especialmente el de la propiedad quedaría sin la seguridad que la constitución establece. (Luqui, 1989, pág. 140)

### **Facultades del Poder Ejecutivo Federal**

En la sección anterior, abordamos la CPEUM y su jerarquía. Ahora nos centraremos en uno de los Poderes del Supremo Poder de la Federación, el cual se divide en tres jurisdicciones: Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial. Para el presente estudio es necesario ahondar en el Poder Ejecutivo, el cual se deposita en un solo individuo denominado "Presidente de los Estados Unidos Mexicanos". Mediante ordenamiento de la CPEUM se otorgan tanto facultades y obligaciones, de las cuales, entre todas las que existen tomaremos las pertinentes para el desarrollo de nuestro tema. Dichas facultades y obligaciones se encuentran en la siguiente disposición de la CPEUM:

**Artículo 89.** Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

- I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.
  
- II. Nombrar y remover libremente a los secretarios del despacho, remover a los agentes diplomáticos y empleados superiores de Hacienda, y nombrar y remover libremente a los demás empleados de la Unión, cuyo nombramiento o remoción no esté determinado de otro modo en la Constitución o en las leyes.

Al respecto, Carbonell resalta lo siguiente:

Entre las facultades de creación normativa directa destaca la facultad de emitir reglamentos (artículo 89 fracc. I). El fundamento constitucional para la emisión de reglamentos, que se funda en una redacción constitucional particularmente ambigua, no es del todo claro para una parte de la doctrina. (2006, pág. 144)

Como hace evocación Carbonell, dicha redacción no es particularmente clara, sin embargo, se considera como parte de la facultad del Poder Ejecutivo y obligación, en el sentido que se debe proveer de las reglamentaciones que difundan y hagan aplicables las leyes expedidas por el Congreso. Completeemos dicha interpretación con el siguiente artículo de la CPEUM:

**Artículo 92.** Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.

Esta facultad la estudiaremos en la siguiente sección.

### **Fundamentación para la emisión de la resolución miscelánea**

La resolución miscelánea fiscal es una disposición reglamentaria en el campo del derecho fiscal. Serra Rojas nos indica qué se debe entender como la naturaleza de dicha reglamentación:

Podemos inferir que, por reglas entendemos a aquellas normas administrativas subordinadas a la ley, obligatorias, generales e impersonales, expedidas unilateral y espontáneamente por el Ejecutivo, en virtud de las facultades contenidas por la Constitución o que resulten implícitamente del ejercicio del poder Ejecutivo. (2000, pág. 187)

Una vez que comprendemos qué reconocer como reglas y que son expedidas por el Ejecutivo con fundamento en el artículo 89, fracción I de la CPEUM, surge la duda de cuál es su ámbito de aplicación, para qué son expedidas, esto enfocado a la materia de nuestro estudio, es decir, en el ámbito fiscal ya que la expedición de los reglamentos aplica para diversos ámbitos del derecho.

El fisco federal con objeto de mejorar el cumplimiento de sus facultades fiscales y aclarar cada vez mejor las obligaciones fiscales de los contribuyentes, anualmente publica una serie de resoluciones que

establecen disposiciones de carácter general agrupadas para una mejor facilidad en su manejo y conocimiento, y por el tipo de leyes que abarca, en una reglamentación conocida comúnmente como miscelánea fiscal. (Guerrero, 2005, pág. 38)

Con lo anterior consideramos que las disposiciones reglamentarias no son más que un medio para poder facilitar el conocimiento y manejo de las leyes, las cuales también ofrecen al contribuyente facilidades administrativas, así como también crean o dan a conocer los procedimientos y cómo se llevarán a cabo.

La fundamentación señalada por la propia resolución miscelánea para su origen son los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF) 14, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 3, fracción XXII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria [...]

Para profundizar en la fundamentación que se señala para la RMF2013, a continuación se explicará de forma breve. El artículo 16 de la La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF) indica que los Secretarios de Estado tienen capacidad para la resolución de asuntos de su competencia, pero para la mejor organización de trabajo podrán delegar facultades a los funcionarios pertenecientes a su Secretaría, como son Subsecretarios, Oficial Mayor, Directores, Subdirectores, Jefes y Subjefes de Departamento, oficina, sección y mesa, y así como los demás funcionarios que establezca el reglamento interior respectivo y otras disposiciones legales.

El artículo 31 de la LOAPF expresa que al Secretario de Hacienda y Crédito Público le corresponde el despacho de los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, y los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

Al respecto, el artículo 33 del CFF dispone que las autoridades fiscales para su mejor cumplimiento deben: proporcionar asistencia a los contribuyentes publicando anualmente resoluciones dictadas por las autoridades fiscales, con el fin de difundir su conocimiento a los contribuyentes. Estas resoluciones, por supuesto, no pueden crear obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las leyes fiscales, cuando se

refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. En este artículo se confirma que la resolución miscelánea no puede ir más allá de su jurisdicción y se resguarda la seguridad jurídica, razón por la que en la RMF únicamente se establecen estímulos fiscales. Sin embargo, caeríamos en un error al concluir que no es posible establecer obligaciones de ningún tipo, pues únicamente es aplicable en el caso al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

En relación a lo anterior, el artículo 14 de la LSAT dicta que el Presidente del Servicio de Administración Tributaria está facultado y recibe el poder de emitir disposiciones administrativas que sean necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera. Con esto se va precisando y definiendo la autoridad a la cual se le delega el poder de emisión de disposiciones administrativas.

En cuanto al reglamento del Servicio de Administración Tributaria, en su artículo 3 define que el Jefe de la Administración Tributaria tiene las facultades que le confieren la LAT o cualquier otra disposición jurídica. Las facultades consisten en la administración, representación, dirección, supervisión y coordinación de las unidades administrativas. Asimismo, se define que la máxima autoridad administrativa del SAT es él, el jefe del SAT podrá delegar atribuciones mediante acuerdos a las unidades administrativas adscritas a dicho órgano siempre que se publiquen en el Diario Oficial de la Federación. Una vez más, se delega a una instancia menor la facultad de la emisión de la resolución miscelánea fiscal y donde a dicha autoridad se le faculta para recibir esa atribución.

Analizando todas las disposiciones queda muy claro que todas ellas delegan y otorgan la facultad al funcionario correspondiente. Por ejemplo, en la LOAPF se delega dicha facultad al Secretario de Estado correspondiente al asunto de su competencia (en este caso, el Secretario de Hacienda y Crédito Público), y el Presidente del Servicio de Administración Tributaria recibe dicha competencia en la LSAT. Sin embargo, en la disposición de mayor jerarquía que es la CPEUM se establece la facultad al Poder Ejecutivo de emitir dichos reglamentos, pero no existe ley alguna, ni siquiera la propia Constitución, por la cual se apruebe o faculte para que el Ejecutivo delegue dicha facultad, es decir:

La facultad reglamentaria únicamente puede ser ejercida por el titular de ese Poder (Ejecutivo), sin que en la Constitución exista una disposición que lo autorice para delegar en alguna otra persona o entidad, la referida facultad, pues ni el Poder Legislativo puede autorizar tal delegación. (Carbonell Miguel, 2006, pág. 148)

Por lo que, hasta el momento, es una contrariedad el hecho que dicha reglamentación sea expedida por el Secretario de Hacienda y Crédito Público en conjunto con el Servicio de Administración Tributaria, pues así como señala la Constitución sólo se otorga dicha facultad al Poder Ejecutivo, el cual únicamente está depositado en el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos. Con esto queda la siguiente interrogante: ¿Se cumplen las garantías y derechos de los contribuyentes para la certeza de su seguridad jurídica con respecto a la expedición de disposiciones fiscales por autoridades facultadas o no para ello? Pregunta que se tratará más adelante.

### **Garantías individuales y Derechos humanos, la seguridad jurídica mediante la fundamentación de los actos administrativos**

Las garantías individuales y los Derechos Humanos están contenidos en nuestra Constitución en sus primeros 29 artículos, cada uno de ellos busca defender, proteger y garantizar a las personas, pero ¿cuál es la diferencia o punto en común entre ambos? Esta diferencia es explicada a continuación:

Entonces pues el concepto de derechos humanos tiene un radio de acción mucho mayor que el de las garantías individuales y las garantías sociales, pudiendo decirse que mientras las garantías individuales son restricciones mínimas que la Constitución federal impone a la autoridad en beneficio de los particulares y las garantías sociales son un esfuerzo financiero y de política social del Estado en beneficio de los gobernados como el derecho al trabajo, a la tierra, a la educación, a la vivienda, a la asistencia social y a la salud; en cambio los derechos humanos no tienden a lo mínimo individual o

social, sino a lo máximo y no sólo imponen obligaciones de no hacer, sino también de hacer, y de hacer mucho, tanto, que en la actualidad ya se empieza a hablar de los derechos humanos de la tercera generación<sup>2</sup>. (Valades & Gutierrez Rivas, 2001, pág. 44)

Por lo que claramente entendemos que los Derechos Humanos no se limitan a proteger, sino defender el desarrollo de los individuos proveyendo el marco de su progreso, otros autores definen a los derechos humanos como:

Facultad que la norma atribuye de protección a la persona en lo referente a su vida, a su libertad, a la igualdad, a su participación política o social, o a cualquier otro aspecto fundamental que afecte a su desarrollo integral como persona, en una comunidad de hombres libres, exigiendo el respeto de los demás hombres, de los grupos sociales y del Estado, y con posibilidad de poner en marcha el aparato coactivo del Estado en caso de infracción. (Peces Barba, 1980, pág. 66)

Otra definición es: “Consisten fundamentalmente en el solo derecho que incluye todos o sea la propiedad de absoluta libertad para desarrollar hasta el máximo toda capacidad y talentos potenciales del individuo para su autogobierno, seguridad y satisfacción más eficaces”. (Carreh, 1996, pág. 42)

Así tenemos que los Derechos Humanos no son únicamente resguardados por las leyes mexicanas, sino también internacionales, cuyo fin es favorecer en su forma más amplia. Pero ¿cuál es la forma de defender los derechos de los gobernados ante las autoridades? Sergio Peniche y Quintana Roldán señalan que:

Dentro de un Estado de Derecho, las relaciones entre gobernantes y gobernados deben adquirir siempre un estricto apego a los dictados de la ley, partiendo del clásico principio jurídico que la autoridad solamente puede hacer aquello que la ley le permite expresamente; contrariamente, la

---

<sup>2</sup> Corresponden a grupos de personas con un mismo interés colectivo común y para que los ejerzan se requiere prestaciones positivas (hacer, dar) o negativas (no hacer). Pueden ser invocados por un Estado frente a otro, por una nación ante toda la comunidad internacional y por distintos grupos de una sociedad frente al Estado. (Barreda Solorzano, 1999) Barreda Solórzano Luis de la, los derechos humanos, Consejo nacional para la cultura y las artes, 1999, p.38

conducta de los particulares pueden hacer todo aquello que no les este expresamente prohibido por la ley. (1998, págs. 45-46)

Ante todo acto de autoridad o disposición el contribuyente y en general de cualquier gobernado tiene los siguientes derechos de seguridad jurídica en la CPEUM:

**Artículo 16.** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...

**Artículo 14.** A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

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

Analizando los dos artículos anteriores, podemos hacer hincapié en diferentes puntos, tales como que se señalan dos actos distintos de la autoridad; uno en el cual estamos ante una molestia por parte de la autoridad, la cual únicamente es legítima si dicha autoridad es la competente en la materia, seguido de que dicho acto, que está produciendo el acto de molestia (caso del artículo 16), esté fundado y motivado ); el segundo acto no es el de una molestia únicamente, sino que la persona está siendo privada de su libertad, propiedades, posesiones o derechos, lo cual es legal mientras sea a través de un juicio ante tribunales y mediante el procedimiento que las leyes señalan.

De forma simplificada en actos de molestia para no estar ante un acto ilegal, se debe cumplir cuando menos con lo siguiente:

- Acto por autoridad competente
- Fundamentado
- Motivado
- Mediante mandamiento escrito

Para poder ejecutar actos de privación se debe:

- Llevar acabo un juicio ante tribunales
- Siguiendo procedimiento legal
- Conforme a la legislación

Procederemos a estudiar entonces cuáles son y cómo se deben de cumplir dichos requisitos, empezando por los requerimientos de los actos de molestia.

En primer término debemos entender qué son los actos efectuados por la autoridad competente y cómo es que funciona como un requisito de seguridad jurídica, pues dicho acto es referido en tesis por los tribunales como a continuación se dicta:

“La competencia de la autoridad, como cúmulo de facultades para actuar o emitir el acto correspondiente, sólo surge de una disposición legal o reglamentaria y no de acto distinto”[...] (Competencia surge de la ley y no de acto distinto, ni tampoco de una sentencia pronunciada en juicio de nulidad., 1982)

Esta tesis de los tribunales señala que la competencia deriva dela misma ley, pues otorga dicho poder al cargo de la autoridad. Esto para llevar a cabo un acto, sin que el mismo pueda ser invadido por otra autoridad o, asimismo, éste invada la función de una tercera autoridad en lo que respecta a cada una de las materias correspondientes. Por ejemplo, el Secretario de Educación, aunque cuenta con la misma jerarquía que el Secretario de Hacienda y Crédito Público, no puede llevar a cabo un acto por el cual pretenda realizar el cobro de impuestos en las escuelas, ya que la competencia dictada dentro de ley no le faculta a ejecutar esto; y aun pensando dentro de una misma institución y que se encuentre facultada, en este caso el SAT, no se autoriza que dicha competencia en particular pueda ser ejercida por cualquier funcionario que labore en ella, sino que existe mandato que faculte a un cargo o área en específico para ejecutar dicho acto. Para que una autoridad ejerza las facultades de su puesto debe existir en nombramiento formal de su designación otorgado a su vez por la autoridad competente.

Con el fin de precisar lo anterior, presentamos la siguiente definición de competencia:

En estos casos se hace referencia a una función y a una atribución concreta, o sea, es la función concretizada con un contenido determinado.

Así, siendo la función del Congreso la legislativa si se asigna el contenido comercio exterior, atribución que se reconoce al Estado, se dice entonces que el Congreso tiene competencia para legislar en materia de comercio exterior [...]

[...] Se trata de “Una facultad o autorización que la Constitución da a un órgano para ejercer una atribución determinada a través de una función. (Gamas Torruco, 2001, págs. 335-336)

La competencia al ser una restricción al campo de ejecución de los actos de las autoridades permite al gobernado o, específicamente en lo que respecta a este estudio, al propio contribuyente saber qué autoridad debe emanar el acto, si es competente para ello y, en todo caso, saber contra qué autoridad hará efectivo el derecho en el caso de que exista un acto de molestia por parte del contribuyente.

Cabe acotar que existe la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, la cual expone los elementos y requisitos de los actos administrativos, el efecto de omisiones o irregularidades en los mismos, sin embargo, en su artículo primero señala:

**Artículo 1.-** [...] Este ordenamiento no será aplicable a las materias de carácter fiscal, responsabilidades de los servidores públicos, justicia agraria y laboral, ni al ministerio público en ejercicio de sus funciones constitucionales [...]

[...] Para los efectos de esta Ley sólo queda excluida la materia fiscal tratándose de las contribuciones y los accesorios que deriven directamente de aquéllas.

Lo cual expone que en la materia fiscal se seguirá cada una de las disposiciones fiscales que existan y que sean enfocadas a cada acto en particular, siguiendo siempre el lineamiento constitucional.

Una vez expuesta la competencia debemos entender la fundamentación y motivación de dichos actos de molestia.

El imperativo constitucional de fundar y motivar todo acto de autoridad se cumple con los siguientes requisitos:

- a) La fundamentación, al expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso.
- b) La motivación, al señalar con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto.
- c) La relación entre la fundamentación y motivación, con la consonancia entre los motivos aducidos y las normas aplicables. (SCJN e Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2005, pág. 64)

El hecho de fundamentar el acto por el cual se lleva a cabo la molestia tiene como objetivo dar certidumbre al contribuyente de qué precepto legal se está aplicando, lo cual da sustento al mismo, para en todo caso defenderse de forma oportuna. Por lo que dicha fundamentación debe ser explícita y enunciada de forma literal en las leyes mexicanas, evocando cada una de las disposiciones que están siendo afectadas. En cuanto a la motivación, podemos definirla como la exposición de los hechos o actos por los cuales nace el acto de molestia. La motivación formal es descrita en la siguiente tesis como: “la exposición de los hechos que hacen que el caso caiga dentro de las hipótesis de la norma” (Fundamentación y motivación, conceptos fiscales de anulación y conceptos de violación en el amparo., 1981, pág. 25)

La relación de la fundamentación y motivación radica en terminar de dar legalidad al acto de molestia. Otro requisito aún no expuesto es que dicho acto de ejecutarse de forma escrita, y en lo referente a lo fiscal, debe estar contenido en sus mismas disposiciones. Al respecto el CFF señala lo siguiente:

**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, 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.

Mediante esta disposición se advierte la continuidad dada a lo señalado en la CPEUM para los actos de molestia, así como cuáles son los requisitos que deberán contener dichos escritos. Este conjunto de precisiones tienen como propósito revestir la garantía de seguridad jurídica. Al respecto Cassagne expresa *que* “El principio de legalidad se traduce como en la exigencia de que la Administración se realice de conformidad con el ordenamiento positivo, el cual limita o condiciona su poder jurídico”. (Cassagne, 2005, pág. 26)

En cuanto a los actos de privación por parte de la autoridad, se trata de coartar la libertad de la persona, garantía y derecho consagrado en la CPEUM, por tanto, es lógico que en la misma se fija un juicio ante tribunales. Existen diversas definiciones para juicio, algunos autores consideran que es el equivalente al proceso, definición que actualmente está siendo aceptada. Esparza Frausto entiende que el juicio:

Emerge de la propia definición de proceso entendiendo como el conjunto de actos jurídicos procesales, concatenados entre sí, que culminan con una resolución final de la controversia entre las partes en conflicto a través de

un fallo, en el que el juzgador emite un pronunciamiento o juicio, con base a una serie de consideraciones. (Esparza Frausto, 2001, pág. 14)

Fiscalmente, dicho procedimiento administrativo de ejecución está contenido en el CFF, en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, así como en la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes. Todos prevén no sólo los medios, sino también las formas en que se lleva a cabo: ¿por quién se ejecutará?, ¿cómo se efectuará?, los plazos por parte de la autoridad, así como también los medios de defensa del contribuyente.

Todas estas disposiciones proporcionan el marco de legalidad y brindan la pauta para saber que se provee al contribuyente la garantía de legalidad, la cual consiste en “Que todas las contribuciones deben hallarse establecidas permanentemente en una ley y, por otra parte, que los causantes solamente deberán cumplir las obligaciones establecidas en las leyes fiscales siempre y cuando realicen el hecho generador de la obligación.” (Guerrero, 2005, págs. 21-22).

Este principio de legalidad está íntimamente relacionado con la seguridad jurídica, ya que se sabe cierto y seguro de aquello que se conoce. Ribón Durán la define como “La garantía de promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad, sin congelar el ordenamiento y procurando que éste responda a la realidad social en cada momento”. (1991, pág. 210)

La seguridad jurídica en el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las contribuciones, así como en las obligaciones fiscales que deben cumplir los contribuyentes, es fundamental ya que dichas cargas y obligaciones se deben cumplir en función a él o los hechos que los generan.. Al respecto, Reyes Vera indica que:

La seguridad que irradia de la Constitución ésta por encima de la legislación secundaria en materia tributaria, pues en todos los casos en la que la legislación secundaria restrinja o suspenda garantías –incluida la garantía de seguridad jurídica-tributaria-, sin que se trate de los casos y en las condiciones que la misma Carta Constitucional establece estaremos en presencia de violaciones de garantías en perjuicio del gobernado. (1999, pág. 95)

## Capítulo 2

### **Naturaleza legal en materia tributaria concedida en el derecho mexicano a la emisión de un Certificado de Sello Digital**

#### **Era digital y la modificación al código de comercio, adición del comercio digital**

La era digital fue iniciada con el invento de la computadora, pero no fue hasta su comercialización masiva que transformó no sólo la industria, sino la forma de vida de la sociedad humana en todo el mundo.

La comunicación pasó a ser prácticamente instantánea, trajo consigo la creación de un mundo virtual, en el cual no se requiere la presencia física, pues desde cualquier lugar o momento se puede acceder a éste. Esto permitió la agilización de procedimientos y el acceso a la información de forma inmediata, así como la manipulación de dicha información. Asimismo, al exponerse y acceder tantas personas, acarrió consigo la oportunidad para realizar comercio, pero dicho comercio electrónico no estaba a la par con las disposiciones del Código Comercio (CC), pues sus normas no estaban abarcando todos los actos que empezaban a generarse. Al no existir una norma que regulara dichos actos electrónicos, estábamos ante un vacío legal.

Este concepto nuevo de comercio electrónico debe entenderse como “El que se realiza con ayuda de diversos medios de comunicación basados en el empleo de tecnologías.” (Rojas Amandi, 2001, pág. 390)

Ante la necesidad de expedirse la regulación del comercio electrónico, en 1985 se pensó inicialmente en la ley modelo, la cual internacionalmente pretendía establecer los lineamientos para la regulación del comercio como señalamos a continuación:

El propósito fundamental de la ley modelo fue así el establecimiento de un marco jurídico uniforme e internacionalmente aceptable que brindará seguridad jurídica en el uso de las tecnologías electrónicas en las transacciones comerciales entabladas a través de redes de comunicación

tanto cerradas como abiertas al público en general, eliminar los obstáculos jurídicos que se generan en las comunicaciones electrónicas con motivo de la aplicación de los requisitos de forma pero sin prescindir de su función básica. (Rojas Amandi, 2001, pág. 390)

La actualización del derecho ante una nueva esfera de actuación no podía hacerse esperar como lo menciona Pérez Chávez: “La técnica de la información y comunicación constituye el soporte de la última fase del derecho de la contratación y desarrollo a la par de la tendencia globalizadora en materia económica”. (Pérez Chávez & Fol Olgúin , 2010, pág. 22)

El avance tecnológico en México no tardó en llegar, situación por la cual se decidió reformar y adicionar el CC, añadiendo disposiciones relativas al comercio electrónico y cuyo fin es dar garantía a las operaciones que se efectúan, dando identidad a quienes las realizan, una certeza tal como la de una firma autógrafa. Al respecto se opina que: “El propósito de las firmas electrónicas tratándose de documentos electrónicos es cumplir, entre otros atributos de la firma autógrafa en documentos impresos”. (Durán Díaz & Laynez Potisele , 2012, pág. 220)

Las modificaciones que dieron inicio a las leyes que regulan el comercio electrónico son las siguientes::

**Artículo 89.-** Las disposiciones de este Título regirán en toda la República Mexicana en asuntos del orden comercial, sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados internacionales de los que México sea parte.

Las actividades reguladas por este Título se someterán en su interpretación y aplicación a los principios de neutralidad tecnológica, autonomía de la voluntad, compatibilidad internacional y equivalencia funcional del Mensaje de Datos en relación con la información documentada en medios no electrónicos y de la Firma Electrónica en relación con la firma autógrafa.

En los actos de comercio y en la formación de los mismos podrán emplearse los medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología.

Para efecto del presente Código, se deberán tomar en cuenta las siguientes definiciones:

**Certificado:** Todo Mensaje de Datos u otro registro que confirme el vínculo entre un Firmante y los datos de creación de Firma Electrónica.

**Datos de Creación de Firma Electrónica:** Son los datos únicos, como códigos o claves criptográficas privadas, que el Firmante genera de manera secreta y utiliza para crear su Firma Electrónica, a fin de lograr el vínculo entre dicha Firma Electrónica y el Firmante.

**Firma Electrónica:** Los datos en forma electrónica consignados en un Mensaje de Datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo por cualquier tecnología, que son utilizados para identificar al Firmante en relación con el Mensaje de Datos e indicar que el Firmante aprueba la información contenida en el Mensaje de Datos, y que produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en juicio.

**Firma Electrónica Avanzada o Fiable:** Aquella Firma Electrónica que cumpla con los requisitos contemplados en las fracciones I a IV del artículo 97.

En aquellas disposiciones que se refieran a Firma Digital, se considerará a ésta como una especie de la Firma Electrónica.

[...]

**Titular del Certificado:** Se entenderá a la persona a cuyo favor fue expedido el Certificado.

El CC en este artículo da una amplia apertura a las operaciones electrónicas y la autenticidad por medio de la firma electrónica, además de los elementos que la compongan. Es de gran importancia recordar que para nuestro estudio es vital la definición de certificado, que es la confirmación del vínculo entre un Firmante y los datos de creación de Firma Electrónica. Dicho de otra forma, es la relación que una el acto que se lleva a cabo con la autenticidad de la persona que lo lleva a cabo.

Además, el CC también expone las responsabilidades que lleva consigo el denominado firmante, tales como cumplir todas las obligaciones que se emitan del uso de la firma electrónica; actuar con diligencia y cuidado con el fin de evitar que la firma electrónica pueda ser usada sin autorización del dueño de la firma; cuando se emplee un certificado en relación con la firma, tener la debida atención para saber qué, cómo y qué declaración se está realizando; mantener el cuidado con la vigencia; y que toda responsabilidad jurídica de uso, por no acatar las obligaciones serán en su contra.

Existe también regulación por la cual el CC describe que personas o instituciones pueden ofrecer el servicio de certificación, no sin antes aprobar la acreditación de la Secretaría de Economía, las personas pueden ser:

- i. Los notarios públicos y corredores públicos;
- ii. Las personas morales de carácter privado, y
- iii. Las instituciones públicas, conforme a las leyes que les son aplicables.

A pesar de lo expresado con respecto a instituciones públicas es pertinente mencionar que:

Resulta oportuno señalar que como en México no hay una autoridad a nivel nacional que regule y administre una infraestructura de firma electrónica única, sino que coexisten distintas infraestructuras y autoridades, es indispensable la cooperación entre ellas para el buen funcionamiento de los esquemas de la firma electrónica avanzada. (Durán Díaz & Laynez Potisele , 2012, pág. 220)

Aunado a lo anterior, León Tovar y González García señalan que “Las operaciones electrónicas y el empleo de firmas electrónicas no son exclusivo regulados por el CC por el CFF o por la ley aduanera” (2006, pág. 32)

El CC, de igual forma, dispone los requisitos para que los certificados sean válidos, enumerando los subsecuentes requisitos:

- iv. La indicación de que se expiden como tales;
- v. El código de identificación único del Certificado;

- vi. La identificación del Prestador de Servicios de Certificación que expide el Certificado, razón social, su domicilio, dirección de correo electrónico, en su caso, y los datos de acreditación ante la Secretaría;
- vii. Nombre del titular del Certificado;
- viii. Periodo de vigencia del Certificado;
- ix. La fecha y hora de la emisión, suspensión, y renovación del Certificado;
- x. El alcance de las responsabilidades que asume el Prestador de Servicios de Certificación, y
- xi. La referencia de la tecnología empleada para la creación de la Firma Electrónica

Asimismo, expone los motivos por los que el certificado se dejará sin efecto:

- i. Expiración del periodo de vigencia del Certificado, el cual no podrá ser superior a dos años, contados a partir de la fecha en que se hubieren expedido. Antes de que concluya el periodo de vigencia del Certificado podrá el Firmante renovarlo ante el Prestador de Servicios de Certificación;
- ii. Revocación por el Prestador de Servicios de Certificación, a solicitud del Firmante, o por la persona física o moral representada por éste o por un tercero autorizado;
- iii. Pérdida o inutilización por daños del dispositivo en el que se contenga dicho Certificado;
- iv. Por haberse comprobado que al momento de su expedición, el Certificado no cumplió con los requisitos establecidos en la ley, situación que no afectará los derechos de terceros de buena fe, y
- v. Resolución judicial o de autoridad competente que lo ordene.

Analizando brevemente las razones por las cuales en el CC se deja sin efecto un certificado, podemos observar que ninguna de las causas adscritas es por un acto de

omisión, o de no hacer. Cuando se expone la última causa de cancelación, que es mediante resolución judicial, en ningún momento se violenta el principio de seguridad jurídica emanado de la CPEUM, ya que ante la posibilidad de coartar la libertad de tener y hacer uso del certificado de inmediato se da el hecho generador de la seguridad y legalidad, ya que se hará llevando a cabo un juicio, cuidando el debido proceso.

### **Facultad para la emisión de un Certificado de Sello Digital**

Tal como se expuso en la sección anterior, no existe autoridad nacional cuya jurisdicción competa a todas las actividades electrónicas, por lo que distintas instituciones los emiten. El fundamento para emitir sus propias firmas, certificación o documentos electrónicos por parte de la SHCP está contenido en el CCF:

**Artículo 17-C.** Tratándose de contribuciones administradas por organismos fiscales autónomos, las disposiciones de este Código en materia de medios electrónicos sólo serán aplicables cuando así lo establezca la ley de la materia.

Aclarando que en materia fiscal la propia autoridad en particular expedirá las normas que la regulen, así como sus propios medios electrónicos, como son la firma electrónica y los certificados, y específicamente el Certificado de Sello Digital, el cual pasó a ser un requerimiento, pues viene acompañado con la entrada en vigor de la obligación de expedir comprobantes electrónicos, como es mencionado en el CFF:

**Artículo 29-A.** Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

[...]

- I. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide [...]

**Artículo 29.** Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o

por los ingresos que se perciban, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria [...] [...] Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

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

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

[...] El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.

La tramitación de un Certificado de Sello Digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.

Dicho artículo expone varios aspectos. El primero y más importante es que la facultad y autoridad por el cual se emite el Certificado de Sello Digital es el SAT, que dicho certificado se requiere como requisito para poder expedir los comprobantes digitales, por lo cual es indispensable y una obligación su tramitación. Asimismo, se comprende la emisión del Certificado de Sello Digital a la atribución del SAT al mencionar que mediante reglas de carácter general se establecerán los requisitos de control e identificación del Sello Digital. Por último, dicta a la misma regulación que al uso de la firma electrónica avanzada. La atribución del SAT para emitir las reglas de carácter general está contenida a continuación:

**Artículo 7º.** El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:[...]

[...] **XVI.** 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.

### **Certificado de Sello Digital, elementos, funciones, características, requisitos de validez y obligaciones**

Un Certificado de Sello Digital es un documento electrónico mediante el cual una autoridad de certificación (SAT) garantiza la vinculación entre la identidad de un sujeto o entidad y su clave pública.

Los Certificados de Sello Digital son expedidos por el SAT para un propósito específico: firmar digitalmente las facturas electrónicas.

Los elementos utilizados en la generación de Sellos Digitales son:

- Cadena Original, el elemento a sellar, en este caso de un comprobante fiscal digital.
- Certificado de Sello Digital y su correspondiente clave privada.
- Algoritmos de criptografía de clave pública para firma electrónica avanzada.
- Especificaciones de conversión de la firma electrónica avanzada a Base 64.

La función de los certificados de sellos digitales permite al contribuyente sellar electrónicamente la Cadena Original de los comprobantes electrónicos que emita; garantizando el origen del mismo y el ser único.

Un comprobante fiscal digital sellado digitalmente por el contribuyente tiene las siguientes características:

- Es infalsificable.
- El Sello Digital de un comprobante fiscal digital no es reciclable (es único por documento).

- Una Cadena Original de un comprobante fiscal digital sellada digitalmente es detectable al ser alterada.
- Una Cadena Original de un comprobante fiscal digital sellada digitalmente no puede ser repudiada.

**Artículo 17-G.-** Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria para ser considerados válidos deberán contener los datos siguientes:

**I.** La mención de que se expiden como tales. Tratándose de certificados de sellos digitales, se deberán especificar las limitantes que tengan para su uso.

**II.** El código de identificación único del certificado.

**III.** La mención de que fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria y una dirección electrónica.

**IV.** Nombre del titular del certificado y su clave del registro federal de contribuyentes.

**V.** Período de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación.

**VI.** La mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado.

**VII.** La clave pública del titular del certificado.

En este artículo se dispone la obligación del certificado para su control y resguardo, asimismo da conocimiento de la importancia de la cual está revistida y su responsabilidad.

**Artículo 17-J.-** El titular de un certificado emitido por el Servicio de Administración Tributaria, tendrá las siguientes obligaciones:

**I.** Actuar con diligencia y establecer los medios razonables para evitar la utilización no autorizada de los datos de creación de la firma.

**II.** Cuando se emplee el certificado en relación con una firma electrónica avanzada, actuar con diligencia razonable para cerciorarse de que todas las declaraciones que haya hecho en relación con el certificado, con su vigencia, o que hayan sido consignados en el mismo, son exactas.

**III.** Solicitar la revocación del certificado ante cualquier circunstancia que pueda poner en riesgo la privacidad de sus datos de creación de firma.

El titular del certificado será responsable de las consecuencias jurídicas que deriven por no cumplir oportunamente con las obligaciones previstas en el presente artículo.

### Capítulo 3

#### Normatividad de resolución miscelánea 2013, cancelación de Sello Digital

#### Disposición que emite la cancelación de Certificado de Sello Digital

El 14 de agosto del año en curso<sup>3</sup> se dio a conocer la tercera modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013 y sus anexos 1, 1-A, 1-B y 3. En la cual, entre las diversas adiciones, se encuentra la regla I.2.2.4., la cual compete a este estudio y por la que se dispone lo siguiente:

##### **Causas para dejar sin efectos el Certificado de Sello Digital**

**I.2.2.4.** Para los efectos de los artículos 17-H, primer párrafo, fracción II, y segundo párrafo; 17-J y 29, primero y segundo párrafos, fracción II, párrafos primero, segundo y tercero del CFF, el SAT, a fin de verificar el debido control e identificación del uso del Sello Digital y el certificado respectivo, podrá dejar sin efectos el Certificado de Sello Digital que hubiere emitido, cuando:

**I.** Las autoridades fiscales, en el ejercicio de las facultades de comprobación que le conceden las leyes, no localicen al contribuyente, éste desaparezca durante el procedimiento, no ponga a disposición o no presente su contabilidad, o bien, se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos, se utilizaron para amparar probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

**II.** Las autoridades fiscales tengan conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en los artículos 96, 102, 103, 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 113 del CFF; la conducta sea imputable al

---

<sup>3</sup> 2013

contribuyente titular del certificado y pudiera encuadrar en los supuestos del artículo 92 o, en su caso, 93 del propio ordenamiento.

**III.** Los contribuyentes en un mismo ejercicio fiscal omitan, estando obligados a ello, la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas.

**IV.** Durante el procedimiento administrativo de ejecución no se localice al contribuyente o éste desaparezca.

Los supuestos anteriores procederán respecto de personas físicas o morales en lo que les resulten aplicables.

Cuando en el ejercicio de sus facultades, las autoridades fiscales tengan conocimiento de la actualización de alguno de los supuestos previstos en las fracciones anteriores, solicitarán a la AGSC<sup>4</sup> que deje sin efectos el certificado para el uso de Sello Digital en términos de lo dispuesto en el artículo 17-H, fracción II del CFF.

La resolución que determine la cancelación del certificado para el uso de Sello Digital deberá quedar debidamente fundada, motivada y será notificada al contribuyente en términos del artículo 134, fracción I, primero, segundo, tercero, cuarto, quinto y sexto párrafos del CFF, a través de la página de Internet del SAT, en la opción “Mi Portal”, apartado “Buzón Tributario”.

Para efectos del artículo 17-H, tercer párrafo, 29, penúltimo párrafo y 69, primer párrafo del CFF, los contribuyentes podrán consultar en la página de Internet del SAT, los certificados de sellos digitales que han quedado sin efectos, así como la fecha y hora respectiva.

A los contribuyentes emisores de comprobantes fiscales digitales que se ubiquen en alguno de los supuestos a que se refieren las diversas fracciones de la presente regla, se les negará la aprobación de nuevos folios y les serán cancelados los folios que no hayan sido utilizados a partir de que surta efectos la notificación de la resolución correspondiente.

---

<sup>4</sup> Administración General de Servicios al Contribuyente (AGSC)

En términos del artículo 29-A, último párrafo del CFF, los comprobantes fiscales emitidos con posterioridad a que se hubiere dejado sin efectos el Certificado de Sello Digital o cancelado los folios de que se trate, no tendrán valor para efectos fiscales.

El contribuyente podrá aclarar la causa que dejó sin efectos el Certificado de Sello Digital, a través de un caso de aclaración que presente en la página de Internet del SAT, en la opción "Mi Portal", conforme a la ficha de trámite 167/CFF contenida en el Anexo 1-A.

Si la autoridad resuelve que sí fue procedente dejar sin efectos el Certificado de Sello Digital al haberse actualizado las causales previstas en la presente regla, el contribuyente de que se trate, una vez regularizada su situación fiscal, quedará obligado a emitir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet en términos de los artículos 29 y 29-A del CFF.

CFF 17-H, 17-J, 29, 29-A, 69, 92, 93, 96, 102, 103, 105, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 134

De manera sintetizada tenemos que las causales para dejar sin efecto son las siguientes:

- I. Las autoridades fiscales en el ejercicio de las facultades de comprobación que le conceden las leyes:
  - i. No localicen al contribuyente.
  - ii. Éste desaparezca durante el procedimiento.
  - iii. No ponga a disposición o no presente su contabilidad.
  - iv. Se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos, se utilizaron para amparar probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.
- II. Las autoridades fiscales tengan conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en el Código Fiscal de la Federación en: artículo 96 (encubrimiento del delito fiscal), artículo 102 (delito de contrabando), artículo 103 (presunto delito de contrabando), artículo 105 (posesión de mercancía de

contrabando), artículo 108 (delito de defraudación fiscal), artículo 109 (sanción con las mismas penas de defraudación fiscal), artículo 110 (sanción de prisión por delitos al RFC), artículo 111 (sanción de prisión por delitos en la contabilidad), artículo 112 (sanción al depositario o interventor que disponga del bien depositado) y artículo 113 (sanción por alteración o destrucción de aparatos de control, así como la expedición adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o simulados). .

- III. La omisión estando obligado, la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas.
- IV. Durante el procedimiento administrativo de ejecución no se localice al contribuyente o éste desaparezca.

### **Evaluación de si la autoridad posee la facultad y cumple con los requisitos para efectuar actos de molestia al contribuyente para la cancelación de Sello Digital**

A continuación procederemos a realizar el análisis de cada uno de los requisitos por los cuales se confieren legales los actos de molestia de la autoridad hacia el contribuyente.

Recordemos que son cuatro elementos que se requieren para actos de molestia, éstos son:

- a. Acto por autoridad competente
- b. Fundamentado
- c. Motivado
- d. Mediante mandamiento escrito

Procederemos con el acto por autoridad competente. Como hemos señalado en capítulos anteriores, la emisión del Certificado de Sello Digital es competencia del SAT, sin embargo, en ninguna disposición se establece que dicho órgano es el autorizado para

esta administración, ésta daría una facultad amplia para que el SAT disponga de su actuación y ejecución. Es decir, “La administración solo tiene facultades regladas para aplicar correctamente la ley, emitiendo reglamentos o resoluciones individuales.” (Valdés Costa , 2001)

El cumplimiento de la fundamentación es un requisito que existe para preservar el principio de legalidad, el cual tiene como objetivo regular la actuación de la autoridad para que ésta se limite a lo que las leyes contengan. Tomando en consideración la jerarquía de las leyes, se examinó el contenido en las disposiciones fiscales para encontrar al respecto la disposición que exponga causas de cancelación del Certificado de Sello Digital. Solamente se encontró que en el CFF se exponen causas de cancelación, las cuales no siguen en ningún sentido los lineamientos expuestos en la regla de Resolución Miscelánea, por tanto, no existe mandamiento legal que deba explicarse o complementarse con ésta; se hace mención del artículo 17-H fracción II, el cual señala que quedará sin efectos el sello cuando lo ordene una resolución administrativa o judicial. Lo anterior iría en contra de lo que se dicta en la Resolución, pues trata el tema como si la cancelación se le diera a conocer al contribuyente mediante notificación; mientras que el CFF establece seguir un procedimiento legal, en el cual la autoridad al final resuelva la cancelación; de ser de esta forma el tema versaría en un procedimiento legal de un juicio, lo cual es pertinente.

En cuanto a la motivación, la autoridad daría las razones por las cuales considera que el contribuyente cometió el acto enmarcado en la regla, sin embargo, al no existir fundamentación clara, pues por ende no tenemos el hecho punible, estaríamos ante un acto de incertidumbre.

Por último, pero no menos importante, se expone que el mandamiento escrito debe ser conforme al artículo 134 del CFF, el cual expone cómo se deberán llevar a cabo las notificaciones de los actos administrativos, pero no expone cuáles son los requisitos del escrito. Sin embargo a falta de norma expresa se aplican supletoriamente disposiciones del derecho federal común, así como Tesis del Poder Judicial.

Podemos señalar que la expedición de este ordenamiento se hace equívocamente en un mandamiento reglamentario y, aun sin que éste se encuentre en la resolución, es una disposición transgresora de la seguridad jurídica y del derecho de la libertad del contribuyente, puesto que “La garantía del derecho a la libertad por cuanto se reconoce

que el hombre puede dedicarse a la ocupación lícita que mejor le parezca.” (Coronado, 1899, pág. 14)

La expedición de esta regla para la cancelación del Certificado de Sello Digital es una medida muy agresiva, ya que cancela por completo la capacidad de obtener ingresos de la persona física o moral, lo cual parece muy pertinente al combate de los contribuyentes evasores o que cometen delitos fiscales, sin embargo primero se lleva a cabo el acto privativo de la libertad , propiedad y del derecho de los contribuyentes, y posteriormente se realiza un juicio que determina la cancelación definitiva, sin considerar que el daño a la propiedad y derecho del contribuyente ya se realizó.

Es preciso tomar las medidas adecuadas, ya que “Una ley puede agraviar desde el momento que entre en vigor, sin necesidad de que se aplique a un caso determinado por un acto de autoridad.” (Reyes Corona , 2001, pág. 302)

“El vicio de inconstitucionalidad es un vicio de anulabilidad, no de nulidad: la ley no es nula tanto el Tribunal constitucional no interviene y así lo declara expresamente, derogándola.” (Brage Camazano, 2000, pág. 24)

## Conclusiones

Al realizar el estudio de evaluación constitucional de la RM2013, centrado en si la autoridad fiscal que emite la cancelación del Sello Digital tiene dicha facultad, concluimos lo siguiente:

1. El contenido de la regla I.2.2.4. de la RM2013 no es sólo un acto de molestia, sino es privativo de la libertad que el contribuyente posee para ejercer profesión, trabajo, actos de comercio lícitos, ya que significa la cancelación de sus operaciones para obtener ingresos. El dejar sin efecto el Certificado de Sello Digital afecta a la propiedad y posesiones de las que el contribuyente pudo haber generado.
2. La regla no proporciona seguridad jurídica al contribuyente, cuando la fundamentación para dejar sin efecto el Certificado de Sello Digital es por la fracción I (por probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas) y/o en el caso fracción II, ya que en ambos casos se señala la causante por probables actos y no por una certeza en los actos.
3. La disposición que se emite en la regla I.2.2.4.RM2013 va más allá de la capacidad jurisdiccional de las disposiciones reglamentarias, ya que emite actos de molestia y/o privación, siendo que dicha disposición debería estar contenida en leyes y/o Códigos.
4. La naturaleza de esta disposición va encaminada a una serie de propuestas para evitar la evasión fiscal o a que al menos en los contribuyentes exista un replanteamiento de las operaciones que realizan.

## Bibliografía

Fundamentación y motivación, conceptos fiscales de anulación y conceptos de violación en el amparo., 1207/80 volúmenes 145-150 (Primer tribunal colegiado en materia administrativa del primer circuito 08 de Mayo de 1981).

Barreda Solorzano, L. (1999). *Los Derechos Humanos*. Consejo nacional para la cultura y las artes.

Brage Camazano, J. (2000). *La acción inconstitucionalidad*. Universidad Nacional Autónoma de México.

Carbonell Miguel, S. P. (2006). *División de poderes y régimen presidencial en México*. Universidad Nacional Autónoma de México.

Carreh. (1996). *Los derechos del Hombre*. Barcelona.

Cassagne, J. (2005). *Derecho administrativo*. Lexis Nexis.

Competencia surge de la ley y no de acto distinto, ni tampoco de una sentencia pronunciada en juicio de nulidad., 163-168 (Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis aislada).

Coronado, M. (1899). *Elementos de derecho constitucional mexicano*. Escuela de artes y oficios del estado de Guadalajara.

Durán Díaz, J., & Laynez Potisele, J. (2012). *Derechos y medios electrónicos temas selectos*. Porrúa.

Elisur, A. N. (1997). *Derecho Constitucional*. Oxford.

Esparza Frausto, A. (2001). *El juicio político*. Cuadernos de la judicatura de Zacatecas.

Gamas Torruco, J. (2001). *Derecho constitucional mexicano*. Porrúa.

Guerrero, L. (2005). *Derechos de los contribuyentes*. Universidad Nacional Autónoma de México.

Häberle, P. (2003). *El Estado constitucional*. Universidad Nacional Autónoma de México.

León Tova, S. H., & Gonzalez García, O. H. (2006). *La firma electrónica avanzada*. Oxford.

Luqui, J. C. (1989). *La obligación tributaria*. De palma.

Peces Barba, G. (1980). *Derechos Fundamentales*. Delate.

Pérez Chávez , J., & Fol Olgúin , R. (2010). *Facturación electronica*. Tax Editores.

Reyes Corona , O. (2001). *Manual de amparo fiscal*. Tax editores.

Reyes Vera, R. (1999). *Derechos humanos*. Emahaia.

Ribón Durán, L. (1991). *Diccionario de derecho*. Casa editorial Barcelona.

Rojas Amandi, V. (2001). *Jurídica anuario*. Universidad iberoamericana.

Rojas Serra, A. (2000). *Teoría de Estado*. Porrúa.

SCJN e Instituto de Investigaciones jurídicas de la UNAM . (2005). *LA jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes y su obligatoriedad para las autoridades administrativas*. SCJN.

Serbio Peniche , N., & Quintana Roldan, C. F. (1998). *Derechos Humanos*. Porrúa.

Valades, D., & Gutierrez Rivas, R. (2001). *Derechos Humanos*. Universidad Nacional Aitónoma de México.

Valdés Costa , R. (2001). *Curso derecho tributario*. Temisa sa.

## **Ordenamiento Legal**

- Código de Comercio
- Código Fiscal de la Federación
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
- La Ley del Servicio de Administración Tributaria
- Reglamento de la Ley del Servicio de Administración Tributaria
- Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013 y sus anexos1, 1-A, 1-B y 3.