



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
PROGRAMA DE POSGRADO EN DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO

LA METODOLOGÍA JURÍDICA COMO IMPULSO A LA EFECTIVIDAD
DE LAS REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR

TESIS

QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE:
MAESTRO EN DERECHO

PRESENTA:

LIC. MARCO ANTONIO GONZÁLEZ PADRÓN

TUTORA:

DRA. MARÍA ENRIQUETA MANCILLA RENDÓN
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

SANTA CRUZ ACATLÁN, NAUCALPAN, ESTADO DE MÉXICO, MAYO DE 2023



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.

DEDICATORIAS

A DIOS, que me ha concedido la serenidad para aceptar las cosas que no puedo cambiar, el valor para cambiar las que sí puedo y la sabiduría para discernir la diferencia, por estar siempre conmigo en los momentos en que más he necesitado de su fe, paciencia y amor para afrontar las adversidades, perseguir y cumplir mis sueños. Gracias por hacer mi vida, tal como es. *“Haz siempre tu voluntad y no la mía. Que así sea.”*

A MIS PADRES, que siempre estuvieron conmigo; a mí padre el Sr. Dolores González que, desde donde está, sigue apoyándome y alentándome; a mí madre la Sra. Felicitas Padrón que, ha sido mi ejemplo a seguir, debido a su valor, lealtad, nobleza y amor incondicional, además de que se ha convertido en mi orgullo por enseñarme a nunca rendirme. Este logro es suyo también. *“Un hijo jamás olvida”*.

A MIS HERMANOS, Julio, Enrique y Nancy que, me han fortalecido con su ejemplo, apoyo, dedicación y logros; los quiero, los admiro y los respeto.

A MIS SOBRINOS, Michelle, Vanessa y Evan, ustedes serán siempre mi inspiración y motivación; a Renata que con su vida dio luz y alegría a las nuestras.

A MI FAMILIA EN GENERAL, a mis abuelas, abuelos, tías, tíos, primas y primos, por demostrarme que, *“la sangre siempre va a ser más densa que el agua”*.

A MIS GRANDES AMIGOS DE LA CARRERA, Sonia, Víctor, Juan y Marco, por brindarme su cariño, amistad, comprensión, gran criterio profesional y personal, ya que robustecido al mío, en varias formas.

A MIS COLEGAS Y AMIGOS, Elías, Felipe, Pedro, Rafael, Alejandra, Alejandro, Angy, Silvia, Dany, Diego, Jorge, Miguel, Laura y Majó, por compartir tantas buenas experiencias e impulsarme a ser mejor profesionista; en especial a Hipólito Herrera que me mostró el camino del deber ser y del buen derecho, a través de su ejemplo.

A MIS AMIGOS DE LA INFANCIA, Alejandro, Mario, Abraham, Pedro, Juan y a todos aquellos que todavía veo cuando regreso al terruño, me alientan a seguir adelante.

A TODOS MIS COMPAÑEROS Y AMIGOS DE LA MAESTRÍA EN DERECHO, Rosalía, Diego, Norma, Noé, Arturo, Leticia, Isaac, Gonzalo, Jorge y Rosa; este logro es también de ustedes, es un placer haberles conocido, crecido junto a ustedes como maestrantes, convivido y debatido con tan buenos juristas, parte de sus criterios y conocimientos, están inmersos en esta investigación.

AGRADECIMIENTOS

A LA UNAM, por darme la oportunidad única de acceder a su vasto conocimiento, por crear en mí, la actitud de servicio y concederme las herramientas necesarias para afrontar las complicaciones de la vida y disfrutar de sus vastas bondades.

A LA FES ACATLÁN, por ser mí hogar, mí santuario de conocimiento y proporcionarme las más grandes satisfacciones de ser universitario.

AL POSGRADO EN DERECHO DE LA FES ACATLÁN, por todo el apoyo que han brindado como alumno de la Maestría en Derecho y como colega jurista, ha sido todo un placer, compartir tan grata experiencia con ustedes.

A MI TUTORA, LA DRA. MARÍA ENRIQUETA MANCILLA RENDÓN, por creer en mí, por ser mi profesora, mi guía y aliento en la elaboración de la tesis profesional; por compartir su experiencia, conocimientos, tiempo y dedicación conmigo. Que Dios le bendiga.

A LA COMISIÓN NACIONAL DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA (CONACYT), particularmente al Programa de Becas y a la Facultad de Estudios Superiores Acatlán de la UNAM por el apoyo recibido para el desarrollo de este trabajo de investigación.

A LOS INTEGRANTES DE LOS COLOQUIOS Y SINODALES DE LA MAESTRÍA EN DERECHO, por prestar su valioso tiempo, dedicación, conocimientos y observaciones para robustecer la calidad de esta investigación y para la consecución de mi examen de grado.

A MIS PROFESORES DE LA MAESTRÍA EN DERECHO, por enseñarme y guiarme en la Ciencia del Derecho, no sólo en el aspecto académico, sino en también en el humano, al formarme como la persona profesional que ahora soy. En especial a la Dra. Carolina Campos, por brindarme su apoyo, conocimiento, experiencia y prepararme para ser un mejor Maestro en Derecho.

A MONSERRAT GALVÁN, tu amor, apoyo y comprensión, han inferido en mi crecimiento, no sólo personal, sino profesional, porque has compartido tus logros y crecimiento conmigo, por ello, es un placer ahora para mí compartir este logro contigo. Doy gracias a Dios por permitirme conocerte. Sigue persiguiendo tus sueños.

A TODAS AQUELLAS PERSONAS, que creyeron en mí y en mis capacidades, alentándome y apoyándome en el camino, así como a aquéllas que nunca lo hicieron, porque gracias a ellas, pude darme cuenta de que iba por buen camino, ya que aumentaron mis capacidades para afrontar los obstáculos.

Reitero, a todos ustedes lo feliz y orgulloso que estoy porque forman parte de mi vida en tantas maneras, les agradezco infinitamente, les deseo lo mejor y que Dios los bendiga siempre.

Por último, comparto esta frase con los lectores, la cual describe a mi parecer, la experiencia de haber cursado la Maestría en Derecho y realizado esta investigación, aunque se conciba como riesgosa, siempre será un gusto y un honor el haberla vivido: “...*el ejercicio de pensar es un esfuerzo al que muchos no quieren recurrir, porque hacerlo les crea temor, ya que aventurarse a romper los límites del sistema ideológico, los va a conflictuar porque se encuentran con la complejidad, la incertidumbre y el riesgo que significa vivir.*”¹

¹ Sánchez Sandoval, Augusto. *Epistemologías y sociología jurídica del poder. Epistemologías y sociología jurídica del poder*, Ciudad de México, UNAM, FES Acatlán, DGAPA, 2012, p. 55.

Índice

La metodología jurídica como impulso a la efectividad de las Reglas Generales de Comercio Exterior

Página

Introducción	1
Capítulo 1. El Sistema impositivo mexicano, bajo el enfoque de la metodología como herramienta jurídica efectiva	12
1.1. La ciencia regulatoria del Sistema impositivo mexicano.....	12
1.1.1. El Derecho Fiscal sustantivo.....	13
1.1.2. El Derecho Tributario sustantivo.....	14
1.1.3. El Derecho Tributario Aduanero sustantivo	15
1.1.4. El comercio exterior.....	16
1.2. Estructura jerárquico-sustancial del Sistema impositivo mexicano.....	17
1.2.1. Los principios constitucionales en materias fiscal y tributara	18
1.2.2. Los impuestos y su clasificación.....	19
1.2.3. Las contribuciones y su clasificación.....	20
1.2.4. La relación jurídico tributaria: sujetos activo y pasivo	21
1.3. La metodología como herramienta jurídica efectiva.....	22
1.3.1. La relación entre metodología, método y técnica jurídicas.....	24
1.3.2. El razonamiento, la subsunción y el silogismo jurídicos.....	26
1.3.3. La técnica legislativa y la metodología jurídica judicial.....	27

1.3.4. La efectividad y eficacia de las normas jurídicas.....	33
1.4. La teoría del derecho como catalizador del método jurídico.....	36
1.4.1. La teoría del derecho de Dworkin, derivada del debate con Hart.....	37
1.4.2. El neoconstitucionalismo como metodología pro persona.....	38
1.4.3. La metodología en el realismo jurídico norteamericano.....	40
1.4.4. La metodología en el realismo jurídico genovés.....	42
Capítulo 2. Las reglas y criterios en materia de comercio exterior del Sistema impositivo mexicano, bajo la metodología de protección de los derechos humanos.....	44
2.1. La naturaleza jurídico tributaria del Sistema impositivo mexicano.....	44
2.1.1. Los principios tributarios de la Constitución mexicana.....	45
2.1.2. La Ley Federal de Derechos del Contribuyente.....	47
2.1.3. El Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera.....	49
2.1.4. La Ley del IVA y la Ley del IEPS.....	52
2.2. Las Reglas Generales de Comercio Exterior.....	54
2.2.1. Tesis jurisprudenciales aplicables a las RGCE.....	55
2.2.2. Obligatoriedad de las reglas y los criterios emitidos por el SAT.....	55
2.2.3. Naturaleza jurídica de las RGCE.....	57
2.2.4. Fundamentación y motivación de las RGCE.....	58
2.3. El Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e IEPS.....	59
2.3.1. Requisitos generales para la obtención del RECE.....	61
2.3.2. Requisitos específicos del RECE, modalidad IVA e IEPS.....	63
2.3.3. Pago de derechos del RECE, modalidad IVA e IEPS de años anteriores.....	64
2.3.4. Criterios no publicados en el DOF para el pago de derechos del RECE.....	66

2.4. Interpretación y argumentación del derecho, mediante la metodología jurídica judicial.....	68
2.4.1. El paradigma de los derechos humanos y sus principios rectores.....	69
2.4.2. La reforma constitucional de junio de 2011 en México.....	70
2.4.3. Los derechos humanos y el poder judicial en México.....	72
2.4.4. Criterios de aplicación de la metodología jurídica judicial.....	74

Capítulo 3. Las reglas y criterios que regulan el pago de derechos por el RECE modalidad IVA e IEPS, desde la perspectiva de la metodología jurídica judicial..... 79

3.1. Lineamientos para la investigación teórica, basada en el análisis de problema.....	79
3.1.1. La estructura compleja de las RGCE.....	84
3.1.2. Las reglas que emite el SAT en materias fiscal y aduanera.....	85
3.1.3. El acto administrativo en las materias fiscal y aduanera.....	87
3.1.4. El procedimiento para el RECE, modalidad IVA e IEPS.....	89
3.2. Estudio del requerimiento de pago de derechos por el registro.....	91
3.2.1. Interpretación y argumentación aplicativa de la Ley Federal de Derechos.....	96
3.2.2. La metodología jurídica judicial como protectora y garante de derechos.....	99
3.2.3. El ímpetu de las normas en el Sistema impositivo mexicano.....	104
3.2.4. La relación entre metodología jurídica, efectividad y justicia.....	107
3.3. Derechos y principios en el Sistema impositivo mexicano.....	112
3.3.1. Derechos humanos, fundamentales y principios tributarios.....	113
3.3.2. Derechos humanos de las personas contribuyentes.....	117
3.3.3. Principios constitucionales y normas procedimentales.....	119
3.3.4. Metodología jurídica en el Amparo en Revisión 305/2022.....	122
3.4. Resultados preliminares.....	127
3.4.1. La adición del pago de derechos por el registro.....	128

3.4.1.1. La transgresión a los principios constitucionales tributarios.....	130
3.4.2. El detrimento a la relación jurídico-tributaria por el pago de derechos.....	132
3.4.2.1. El menoscabo al cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.....	133
3.4.3. El control constitucional y convencional como parámetro de efectividad.....	135
3.4.3.1. La efectividad de las reglas y criterios que regulan el pago de derechos.....	136
3.4.4. La metodología jurídica como impulso a la efectividad de las reglas y criterios.....	138
3.4.4.1. Diagrama de árbol de las causas y efectos del pago de derechos.....	139
Capítulo 4. Análisis de los resultados preliminares.....	142
4.1. El paradigma de interpretación y argumentación aplicativa para la máxima protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales.....	142
4.2. La adición del pago de derechos retroactivo por el RECE, modalidad IVA e IEPS en las reglas y criterios de comercio exterior.....	147
4.3. El detrimento a la relación jurídico tributaria causado por el pago de derechos retroactivo del RECE, modalidad IVA e IEPS.....	153
4.4. El control constitucional y convencional como parámetro de efectividad para las reglas y criterios de comercio exterior.....	157
4.5. La metodología jurídica como impulso a la efectividad de las reglas y criterios de comercio exterior.....	164
4.6. Resultados finales.....	170
4.7. Demostración de la hipótesis.....	171
Aportación y consideraciones finales.....	173
Propuesta de implementación de la metodología jurídica, basada en el control constitucional y convencional de las normas para la modificación y aplicación de las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) y los criterios de interpretación emitidos por el Servicio de	

Administración Tributaria (SAT) para impulsar su efectividad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.....	182
Fuentes consultadas.....	196
Índice de abreviaturas.....	215
Índice de latinismos.....	216
Índice de imágenes.....	217
Anexo A. Nota informativa. Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas.....	218
Anexo B. Nota informativa. Ejemplo de cálculo para pago de derechos con actualización o recargos.....	224
Anexo C. Nota informativa. Paso a paso para obtener e imprimir formato de hoja de ayuda.....	225
Anexo D. Nota informativa. Paso a paso para obtén los comprobantes fiscales digitales por internet (CDFI), derivados del pago de derechos del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas.....	232
Anexo E. Versión publica de la sentencia recaída al Amparo en Revisión 305/2022.....	235

Introducción

Planteamiento del problema

Esta investigación gira en torno a las Reglas Generales de Comercio Exterior que, son lineamientos procedimentales creados por la autoridad encargada de la recaudación de las contribuciones en México, denominada Servicio de Administración Tributaria (SAT) que, de forma general, establecen el qué, cómo, cuándo, dónde y ante quién se deben realizar los trámites, procesos, formalidades y requisitos por la importación y exportación de mercancías, con el fin de regular, facilitar y agilizar el cumplimiento de la obligación de contribuir al gasto público, derivado de los impuestos causados por las actividades de comercio exterior.

Si bien es cierto que, como se observa en el primer párrafo de los considerandos de las reglas de comercio exterior para 2020, al señalar que: “*éstas disposiciones de carácter general se publicarán anualmente, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes*”,² también lo es que, con el transcurso de los años se han vuelto cada vez más extensas y volubles, situación que ha provocado diversas paradojas, antinomias y excepciones jurídicas, entre las reglas y las leyes federales que tratan de complementar e interpretar, para su cabal cumplimiento.

Esta complejidad que aflige a las reglas de comercio exterior, tiende a crear obligaciones confusas, sumamente alejadas del fin que persiguen y, por si fuera poco, algunas se contraponen a las disposiciones contenidas en la Constitución mexicana como lo son los principios tributarios de legalidad, vinculación al gasto público, proporcionalidad y equidad. Aun así, las reglas que emite la autoridad SAT, son de carácter obligatorio para el contribuyente, por lo que su incumplimiento o desconocimiento, conlleva diversas sanciones de índole fiscal, aduanera e inclusive penal.

² Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020 publicadas en el en el DOF el 24 de julio de 2020.

Adicionalmente a las reglas de comercio, el SAT, publica diferentes anexos que contienen a su vez, instructivos, formatos y criterios que, simultáneamente, aumentan las obligaciones para el contribuyente, dejándolo en estado de indefensión e incertidumbre jurídica, ya que cualquier incumplimiento, le genera créditos fiscales, multas, recargos y actualizaciones, y en el caso trámites como el RECE, modalidad IVA e IEPS, la suspensión o cancelación de sus beneficios, sin importar que estos actos de autoridad hayan sido controvertidos.

Por otro lado, no siempre se publican las reglas a principios del año en curso, sino que se publican —en cualquier momento del año— a consideración de la autoridad, quién crea obligaciones distintas o modifica las existentes, provocando incertidumbre jurídica en su cumplimiento, tanto para los particulares como para las mismas autoridades, situación que se complica aún más, con las llamadas reglas de aplicación diferida o *vacatio legis*, ya que su entrada en vigor y operatividad, suele confundir a los contribuyentes, haciéndolos presa fácil del error, lo cual implica el incumplimiento de obligaciones tributarias y por ley, las sanciones correspondientes.

Paulatinamente, se ha tergiversado el fin de las reglas de comercio exterior en México, al implementarse una súper estructura de reglas, instructivos, anexos, formatos, notas informativas, boletines y criterios, dados a conocer por la autoridad por diversas vías; esto entorpece y dificulta el cumplimiento de contribuir al gasto público de manera efectiva, debido a la enorme cantidad de modificaciones, interpretaciones de aplicación diversa de la normatividad tributaria a los trámites y figuras que regula, lo cual provoca la evasión y elusión tributarias en el ámbito del comercio exterior.

El trámite o figura que estudió la investigación es el pago de derechos por el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas (RECE), modalidad IVA e IEPS,³ contemplado en el Título 7⁴ de las Reglas Generales de Comercio Exterior (reglas de comercio exterior) que emite el Servicio de Administración Tributaria (SAT) con fundamento en los artículos

³ La modalidad IVA e IEPS hace referencia a los impuestos indirectos al Valor Agregado y Especial sobre Producción y Servicios.

⁴ La denominación completa es Título 7. Esquema Integral de Certificación Capítulo 7.1. Disposiciones Generales Requisitos generales para la obtención del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas.

28-A, primer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 15-A, primer párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios.

El pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS fue adicionado en la segunda mitad de 2020 en las RGCE y es un ejemplo específico de la existencia y aplicación de paradojas jurídicas a la realidad mexicana, toda vez el SAT se facultó para requerir el pago de derechos, cuando los contribuyentes que cuenten o hayan contado con el RECE, modalidad IVA e IEPS (antes certificación, autorización IVA e IEPS), no hayan realizado el pago de derechos a través del esquema electrónico *e5cinco*, previsto en el artículo 40, inciso m) de la Ley Federal de Derechos (LFD), anual o por renovación; según corresponda.

La paradoja jurídica del pago de derechos por el RECE modalidad IVA e IEPS, comienza no sólo por su implementación desfasada a partir de 2020, sino por su fundamentación y motivación, ya que cuando se creó la figura de la certificación IVA e IEPS en 2014, no se incluyó en las reglas ni en criterios pago alguno por su solicitud, sino que, dio a conocer un criterio a los contribuyentes certificados o registrados que desde el 2015 al 2020, omitieron pagar derechos a la autoridad por su solicitud, independientemente de que se haya contemplado o no en las reglas de comercio exterior durante ese periodo.

En otras palabras, el pago de derechos fue requerido por la autoridad de manera retroactiva del año 2020 al 2015 a los contribuyentes que hubieran obtenido en ese lapso, la modalidad IVA e IEPS, argumentando que, además del monto por los derechos causados por el registro, deben sumarse las actualizaciones, recargos e inclusive, multas por ser un crédito fiscal generado por el incumplimiento de los contribuyentes que, desde el año 2014 hasta mediados de 2020, se estaban enterando de que la autoridad requería un pago de derechos por el trámite que había otorgado de forma “gratuita”.

De esta forma se discierne que, por medio de las reglas y criterios de comercio exterior el SAT, persigue un beneficio meramente económico, al ampliar sus facultades, competencia y atribuciones, dentro del marco jurídico en México, lo cual indica que, el Sistema impositivo mexicano no contempla una metodología jurídica *ex officio*, basada en el control constitucional y convencional para la aplicabilidad de las normas que, guíe, limite

y determine su actuar como autoridad obligada a proteger y garantizar los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes, reconocidos en su Constitución.

Planteamiento de la pregunta de investigación

¿Para qué debe implementarse la metodología jurídica basada en la máxima protección de los derechos humanos y fundamentales a las reglas y criterios de comercio exterior que regulan el pago de derechos por el RECE modalidad IVA e IEPS?

Hipótesis

Al implementar la metodología jurídica, basada en la máxima protección de los derechos humanos y fundamentales en la modificación, interpretación y aplicación de las reglas y criterios de comercio exterior que regulan el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, la autoridad impulsará su efectividad para recaudar las contribuciones e incentivará el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

Objetivo General

Proponer que la metodología jurídica, basada en la máxima protección de los derechos humanos y fundamentales, conlleva una utilidad inherente a la implementación obligatoria de su rigor metodológico en la modificación, interpretación y aplicación de las reglas y criterios de comercio exterior, ya que su finalidad implica la obtención de resultados que impulsen su efectividad, tanto para recaudar las contribuciones e incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, como al proteger y garantizar los derechos de las personas contribuyentes.

Objetivos específicos del capítulo

Capítulo 1. Analizar la estructura del Sistema impositivo mexicano, bajo el concepto de la metodología como herramienta jurídica efectiva.

Capítulo 2. Analizar las reglas y criterios de comercio exterior del Sistema impositivo mexicano, desde la visión de la metodología de protección de los derechos humanos.

Capítulo 3. Analizar las reglas y criterios que regulan el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, desde la perspectiva de la metodología jurídica judicial.

Capítulo 4. Analizar la utilidad que tiene la implementación de la metodología jurídica en la efectividad de las reglas y criterios de comercio exterior.

Objeto de estudio

El objeto de estudio es la metodología jurídica implementada en la modificación, interpretación y aplicación de las reglas y criterios de comercio exterior que, regulan el pago de derechos por la figura del RECE, modalidad IVA e IEPS, la cual contempla un plan metodológico que se apoya en instrumentos técnicos para conocer y aplicar el derecho, basado en el control constitucional y convencional de las normas *ex officio*, por parte de todas las autoridades mexicanas, cuyo parámetro de efectividad radica en la máxima protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Justificación

La investigación se justificó por la necesidad de desarrollar e implementar una metodología jurídica, basada en la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales que denote la intención y fin de las reglas de comercio exterior. Se pretende crear en el lector, conciencia de que el derecho positivo y la doctrina jurídica, no deben estar separadas por la ineficacia e ineficiencia de los operadores del derecho encargados de proteger y garantizar los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes.

Es común que la práctica de los operadores jurídicos dentro del Sistema impositivo mexicano, se aplica a la realidad social, de acuerdo al paradigma positivista, es decir, de manera burocrática y consuetudinaria, sin metodología, método o técnicas jurídicas, dejando

de lado el interés social, académico y profesional, siendo parcialmente concededores de la ciencia jurídica, toda vez que en materia tributaria no se ejerce el paradigma contemporáneo de la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales de las personas con el carácter de contribuyentes por medio del control constitucional y convencional de aplicabilidad de las normas.

El paradigma de los derechos humanos, fue reconocido por el Estado mexicano, desde las fuentes del derecho internacional, hasta su instauración a nivel nacional en su Constitución en el año 2011, permeando paulatinamente en su legislación doméstica, lo cual ha establecido un parámetro amplio de protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales que, sin importar su fuente, ya sea interna y/o externa, deben ser interpretados y aplicados por todas las autoridades, con base en el mayor beneficio para las personas.

Por ello, el esfuerzo del operador del derecho debe centrarse en la intención de las normas jurídicas, para que ésta sea allegada en la medida de lo posible a la realidad social, observando el paradigma de la máxima protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales para resolver los problemas sociales contingentes en todas las materias del derecho, inclusive en la materia tributaria, pese a que la creación de las normas como solución a conflictos sociales, siempre vaya un paso atrás de las conductas a regular.

Es así como se propone la implementación de una metodología jurídica en la modificación y aplicación de las Reglas Generales de Comercio Exterior y los criterios de interpretación de las normas jurídico tributarias, emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, para impulsar su efectividad, con base en el control constitucional y convencional de las normas para la máxima protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Delimitación del tema

La delimitación del tema de investigación se dividió en tres: la teórica, la metodológica y espacio-temporal.

Delimitación teórica

Debido a que la teoría general del derecho, funge como un catalizador, ya que propicia el cambio conceptual, lo que simultáneamente genera un cambio en el método y la técnica jurídicas, ya que su objetivo fundamental es el análisis y la determinación de los elementos que conforman el derecho, entendido a éste como un ordenamiento jurídico unitario. A continuación, se menciona de manera general, las teorías y paradigmas, que han delimitado el desarrollo del trabajo investigación:

Teoría del Derecho de Dworkin, derivada del debate con Hart. La aportación más importante de este debate ha sido la consecuencia del mismo: un replanteamiento de todo el derecho y, por ende, repensar el derecho al inicio del siglo XXI. Estos impulsores de la ciencia jurídica, aportaron líneas de estudio relevantes para el entendimiento del lenguaje jurídico y su evolución cultural, permitiendo planteamientos epistemológicos y metodológicos importantes que funcionan como herramientas para el beneficio social.

El neoconstitucionalismo como metodología pro persona. El neoconstitucionalismo construye un modelo metodológico, cuyo parámetro es el máximo alcance y protección de los derechos humanos y fundamentales, por ello, impulsa principios para su interpretación y argumentación aplicativa, como lo es el principio pro persona, al implementar otros modelos como la ponderación, la proporcionalidad, la igualdad y la interpretación conforme que conectan al derecho con la moral.

La metodología en el realismo jurídico norteamericano. La idea fundamental del realismo jurídico norteamericano, consiste en entender el derecho no sólo como un sistema de normas, sino también como una práctica social con la que se trata de lograr ciertos fines

y valores, aplicando criterios metodológicos que sirvan de guía a los intérpretes jurídicos para hacer posible la materialización de sus principios a través del derecho.

La metodología en el realismo jurídico genovés. El realismo jurídico genovés postula que es trabajo de los operadores jurídicos, en todos los ámbitos, la creación de derecho, de dogmas, de teoría, de metodologías y técnicas jurídicas, dando como resultado el cambio conceptual, ideológico y paradigmático que pretende dar respuestas o soluciones más efectivas, para aminorar la indeterminación y equivocidad que pueda surgir de la ciencia del derecho al servicio de la sociedad.

El paradigma de la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales. Los derechos humanos, como paradigma son un tema recurrente de la cultura jurídica contemporánea que, en el caso de México, se ha consolidado en su Constitución, esto ha desarrollado metodologías y técnicas jurídicas, encaminadas a proteger y garantizar los derechos humanos y fundamentales de las personas, como la técnica legislativa y la metodología jurídica judicial para la realizar el control de constitucionalidad y convencionalidad *ex officio*.

En este sentido, se consideró que el alcance de este control, debe ser utilizado por todas las autoridades del Estado mexicano, por ejemplo, el SAT, para que asimile, respete y garantice los derechos del contribuyente y los principios tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por medio de la implementación constante de una metodología jurídica especializada en materia tributaria que observe la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes, mediante el control constitucional y convencional de las normas jurídico tributarias.

Delimitación metodológica

La delimitación metodológica de esta investigación, se circunscribió al estudio de cuatro pilares principales: el Sistema impositivo mexicano y la relación jurídico tributaria; las reglas y criterios de comercio exterior que regulan el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS; la transgresión a los principios constitucionales del SAT al requerir un pago de

derechos de forma retroactiva y; la utilidad de implementar la metodología jurídica, basada en la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales para el impulso a la efectividad de las reglas y criterios de comercio exterior.

La investigación se cimentó en los campos del conocimiento del derecho fiscal y aduanero, derivado de las actividades de comercio exterior y transversalmente de los derechos humanos y del derecho constitucional. Es por ello, que la postura ideológica de la investigación, principalmente obedece a la metodología, método y técnica jurídicas, derivadas del paradigma de la máxima protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales de las personas en México, así como su inclusión armónica en la materia tributaria.

Fue de suma importancia para la investigación la inclusión de perspectivas teóricas como la diferenciación jerárquica y sustancial entre principios, políticas y reglas referidos por Dworkin; la manera en que el neoconstitucionalismo funge como metodología de aplicación de las disposiciones constitucionales y; la aplicación operativa que plantea el realismo jurídico para crear nuevo derecho y dogmas jurídicos falibles y perfectibles, todo ello, encaminado a desarrollar metodología jurídica para promover la efectividad del Sistema impositivo mexicano, de acuerdo con el paradigma comentado.

Métodos

Los métodos empleados en esta investigación fueron: deductivo, analítico, sistemático, sintético, descriptivo, argumentativo, análisis de problema y el árbol de problemas, para determinar la utilidad de la metodología jurídica, basada en la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales al regular el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, derivada de la aplicación de las reglas y criterios de comercio exterior con la intención de que la autoridad impulse su efectividad al recaudar las contribuciones e incentive el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

Técnicas

Se utilizó la técnica de la investigación documental.

Delimitación espacio-temporal

La investigación se delimitó a los actos emitidos por la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior (AGACE) del Servicio de Administración Tributaria (SAT), ubicada en la Ciudad de México, la cual emitió las reglas y criterios de comercio exterior en el 2020, aplicando el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS de forma retroactiva hasta el 2015. No obstante, se hará referencia de la modificación a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior de 2013 y 2014, ya que en ese lapso se creó y entró en vigor, la entonces certificación en materia de IVA e IEPS, ahora RECE, modalidad IVA e IEPS.

De esta manera, el universo abarcado por la investigación fue el establecido por las reglas y criterios del SAT, sobre el RECE, modalidad IVA e IEPS, dirigidos a los contribuyentes que cuenten o hayan contado con la certificación/registro, y por ello, les fuese requerido de forma retroactiva el pago de derechos con actualizaciones, recargos y multas, conforme a la delimitación espacio-temporal, establecida por los actos del SAT/AGACE de la Ciudad de México en el periodo comprendido del año 2020 al 2015.

Esquema de trabajo

En el desarrollo del trabajo de investigación, se consideraron cuatro capítulos, lo cuales se describen brevemente a continuación:

En el capítulo 1, denominado: *El Sistema impositivo mexicano, bajo el enfoque de la metodología como herramienta jurídica efectiva*, se señalan los conceptos que componen a la estructura jerárquica del Sistema impositivo mexicano, así como se explican los conceptos y teorías que conducen a la relación entre metodología jurídica y efectividad,

implementada en la interpretación, argumentación y aplicación de los principios, políticas y reglas que dirigen, la actividad económica y contributiva en México.

En el capítulo 2, denominado: *Las reglas y criterios en materia de comercio exterior del Sistema impositivo mexicano, bajo la metodología jurídica judicial*, se expone al Sistema impositivo mexicano, por medio de una perspectiva normativa jerárquica que va desde los principios tributarios contenidos en la Constitución, hasta la aparición de las reglas de comercio exterior, bajo la perspectiva de la protección de los derechos humanos y fundamentales, protegidos con el uso de la metodología jurídica judicial.

En el capítulo 3, denominado: *Las reglas y criterios que regulan el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, desde la perspectiva de la metodología jurídica judicial*, se analizan las reglas y criterios que establecen el pago de derechos por el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas (RECE), modalidad IVA e IEPS, con el fin de determinar que violentan los principios de irretroactividad y de legalidad, desde la perspectiva de la metodología jurídica judicial.

En el capítulo 4, denominado: *La metodología jurídica como impulso a la efectividad de las Reglas Generales de Comercio Exterior*, se explica la utilidad de la metodología jurídica basada en el paradigma de la máxima protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales como impulso a la efectividad de las reglas y criterios de comercio exterior que establecen el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS.

A continuación, se desarrolla el contenido de la investigación en el que, se demostrará la hipótesis planteada y se expondrá la propuesta de solución a la problemática descrita.

Capítulo 1. El Sistema impositivo mexicano, bajo el enfoque de la metodología como herramienta jurídica efectiva

Para desarrollar este capítulo, se utilizaron los métodos deductivo, analítico, sistemático y descriptivo, para señalar los conceptos que componen a la estructura jerárquica del Sistema impositivo mexicano y la relación jurídico tributaria inherente, así como para explicar los conceptos y teorías que conducen al vínculo entre metodología jurídica y efectividad, al implementarse a la interpretación, argumentación y aplicación de los principios, políticas y reglas que dirigen la actividad económica y contributiva en México derivadas del comercio exterior.

1.1. La ciencia regulatoria del Sistema impositivo mexicano

Desde la perspectiva de Guerrero y Vacaro, *“el origen del Estado está en el surgimiento de un excedente de producción del que se apropian grupos sociales que crean, en torno a ellos, una estructura que les permite el mantenimiento de esta situación de claras diferencias dentro de una misma sociedad.”*⁵ No obstante, las luchas sociales han tratado de equilibrar esta situación desigual, mediante la implementación de las constituciones políticas que, en el caso de la mexicana, reconocen derechos y deberes recíprocos entre los gobernados y el Estado, para lograr una relación de beneficio mutuo.

Para materializar lo anterior, el Estado debe obtener recursos económicos de los gobernados, para preservarse como ente soberano y garante de derechos, haciendo uso de diversas estrategias y manifestaciones como la política fiscal para obtener el tributo. La política fiscal es una disciplina derivada de la *“política económica”*⁶ que se puede entender como un conjunto de medidas relativas al régimen tributario, al gasto público, al endeudamiento público, a las situaciones financieras de la economía y al manejo por parte

⁵ Guerrero Torres, Antonio y Vacaro Fernández, Moisés. *El origen del Estado*. Documento digital disponible para su consulta en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2020484>, p. 4.

⁶ La *política económica* es el estudio de los diferentes instrumentos de las áreas fiscal, monetaria y cambiaria con que los hacedores de política, Ejecutivo, Banco Central, entre otros, tratan de ayudar a que los mercados generen equilibrios. Los objetivos prioritarios de la política económica son el crecimiento y la estabilidad. Cfr. Beltrán Mora, Luis Nelson. *Política Económica. Programa Administración Pública Territorial*. Bogotá D.C., Escuela Superior de Administración Pública, enero 2008. Documento digital disponible para su consulta en: <http://www.esap.edu.co/portal/wp-content/uploads/2017/10/5-Politica-Economica.pdf>, p. 22.

de los organismos públicos, tanto centrales como paraestatales y en todo el ámbito nacional y en lo referente a todos los niveles de gobierno (federal, estatal y municipal).⁷

Ahora bien, el elemento —tributario— de la política fiscal, se refiere a uno de los instrumentos más importantes con que cuenta el Estado para realizar sus funciones en materia de finanzas públicas, el cual tiene como objetivo recaudar los ingresos suficientes para realizar las funciones de gasto público como son, educación, salud, seguridad e, infraestructura. En este sentido, la Cámara de Diputados señala que: *“En una dimensión más específica, a partir de diversos criterios y orientaciones, la política tributaria determina la carga impositiva directa o indirecta sobre los contribuyentes que permita financiar la actividad del Estado.”*⁸

Es así, como la política fiscal, se encuentra centrada en la gestión de los recursos del Estado mexicano, su administración y recaudación, para mantener el nivel de estabilidad económica del país, al estructurar y aplicar múltiples instrumentos, edificando un intrincado sistema jurídico que, obtiene el carácter e impositivo, al ejercer su poder soberano a la sociedad que gobierna, dando paso al Sistema impositivo mexicano, cuyas ramas sustantivas del derecho que lo conforman son: la fiscal, la tributaria y la aduanera que vigila las actividades derivadas del comercio exterior.

1.1.1. El Derecho Fiscal sustantivo

Para Ramos, el Derecho Fiscal material o sustantivo es *“el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica principal, entiéndase ‘obligación tributaria’,*

⁷ Elementos del Sistema Tributario Mexicano-Marco Institucional. *Principios de la Política Fiscal*. Facultad de Economía, UNAM. Documento digital disponible para su consulta en: <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap2.pdf>, p. 28.

⁸ Política Fiscal. *Tendencias del Sistema Tributario Mexicano*. Palacio Legislativo de San Lázaro. Febrero de 2007, Cámara de Diputados, LX Legislatura, H. Congreso de la Unión, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, CEF/006/2007. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0062007.pdf>, p.9.

*así como las relaciones jurídicas accesorias 'crédito fiscal', que se encuentran condicionadas al principio de legalidad.*⁹

De manera que, el Derecho Fiscal incorpora los principios y normas, según los cuales el Estado percibe los recursos resultantes de la contraprestación por los contribuyentes, en pago de los servicios públicos que les son dados, los derivados de la explotación de bienes del dominio público originario, y de las empresas de que sea titular, como igualmente los percibidos por el uso del crédito público.

Es pertinente aclarar, que el Derecho Fiscal es distinto al Derecho Tributario, debido a que el Derecho Fiscal, se refiere a todos los ingresos que el Estado percibe, mientras que el Derecho Tributario se enfoca a las contribuciones que devienen de los gobernados. En este sentido, el Derecho Fiscal es la parte general y el Derecho Tributario es la parte especial del Sistema impositivo mexicano.

1.1.2. El Derecho Tributario sustantivo

El Derecho Tributario sustantivo, es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria, y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica sustantiva principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que lógicamente se vinculan con el tributo.

De la Garza, adiciona que el Derecho Tributario sustantivo, se basa en principios constitucionales: *“El Derecho Tributario sustantivo está regido por el principio de legalidad y, por tanto, sólo existen obligaciones tributarias en virtud de la ley que así lo establece de contribuir a los gastos públicos, pero sólo en la forma proporcional y equitativa que establecen las leyes (Art. 31, fracción IV).”*¹⁰

⁹ Ramos Díaz, María de la Luz. *Derecho Fiscal*. Apuntes Digitales Plan 2012, Licenciatura en Contaduría. División SUAYED, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM. Documento digital disponible para su consulta en: <http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/2012/contaduria/3/1452.pdf>, p. 33.

¹⁰ Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. México, Editorial Porrúa, 1992, p. 28.

El Sistema impositivo mexicano descansa en el principio de legalidad, conforme al cual debe actuar autoridad, por lo que no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna, sin encontrarse previa y expresamente facultada por una ley aplicable al caso; en tanto que los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que impongan las leyes fiscales que el Estado dispone, y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes le confieren, de ahí deviene el carácter impositivo del sistema.

Los impuestos, ya sean, causados de forma interna o al exterior, no son únicamente un medio para la recaudación, también pueden ser considerados como un elemento primordial de la política de desarrollo económico. Cuando son causados por actividades derivadas del comercio exterior, se distingue que el tributo obtenido en el ámbito aduanero, cobra una gran importancia, ya que su funcionamiento e impulso, se encuentra condicionado a la efectividad de la política fiscal y tributaria, lo cual determinará el nivel de la competitividad económica del país.

1.1.3. El Derecho Tributario Aduanero sustantivo

El Derecho Tributario Aduanero es *“el ramo el derecho tributario que estudia las normas legales y reglamentarias que regulan el paso de mercancías a través de las fronteras aduaneras; la relación jurídica tributaria generada por dicho paso y, en general, todas las materias que se relacionan con la técnica aduanera y los factores económicos por ella afectados.”*¹¹

Es así como el Derecho Tributario Aduanero, se concibe como una rama del Derecho Tributario, por lo que forma parte de las formas que regulan a la relación jurídico tributaria, ya que regula todo lo relacionado con la obligación tributaria aduanera, desde su nacimiento hasta su extinción, lo que implica un conjunto de normas jurídicas que definen los procedimientos para cumplir la obligación de tributar.

¹¹ Derecho Tributario Aduanero. *Capítulo Segundo. El Derecho Aduanero y el Derecho Tributario Aduanero.* Documento digital disponible para su consulta en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/218/4.pdf>, p. 29.

El Derecho Tributario Aduanero sustantivo o material, “es aquella que conmina al importador o exportador, en su caso, a entregar al Estado mexicano una suma de dinero por concepto de tributo por asumir la calidad de sujeto pasivo al ser incidido por el hecho generador previsto en la ley para su nacimiento,”¹² dentro de las relaciones de comercio exterior. En este caso, el Derecho Aduanero, además de regular, debe promover la facilitación de las transacciones de comercio internacional, para el desarrollo económico y competitivo del país, frente a los esquemas económicos globalizados.

1.1.4. El comercio exterior

El comercio exterior (internacional) para Wiker, “se define como aquella parte del sector externo de una economía que regula los intercambios de mercancías, productos y servicios entre proveedores y consumidores residentes en dos o más mercados nacionales y/o países distintos, incluso considera los intercambios de capital, y los aspectos referentes a la entrada temporal de personas de negocios.”¹³

El término comercio exterior, hace referencia al “intercambio de bienes y servicios entre dos bloques o regiones económicas,”¹⁴ es decir, si tomamos como referencia a México, el Comercio Exterior mexicano es aquel que éste realiza con otras naciones y toda vez que, se compone de actividades económicas, la administración tributaria mexicana, trata de regularlas, mediante procedimientos especializados, estructurando lo que se conoce como Derecho Tributario Aduanero.

Derivado del intercambio comercial internacional, se generan los impuestos al comercio exterior, que son “los gravámenes que se tienen que cubrir de acuerdo con las tarifas que establecen las leyes por las operaciones de internación y externación en el territorio nacional de bienes y servicios,”¹⁵ por lo que a través del Derecho Tributario

¹² *Ibídem*, p.31.

¹³ Witker Velásquez, Jorge Alberto. *Derecho del Comercio Exterior*. Primera Edición, Ciudad de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, AAADAM, S.C., 2011, p. 3.

¹⁴ Gobierno de México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, VUCEM. *Glosario. Comercio Exterior*. Disponible para su consulta en: https://www.ventanillaunica.gob.mx/vucem/glosario.html#%7B%22col_0%22%3A%7B%22ft%22%3A%22comercio%20exterior%22%7D%7D, consultado el 28 de febrero de 2023.

¹⁵ *Ibídem*, *Impuestos al Comercio Exterior*.

Aduanero se fiscaliza, determina y recaudan los impuestos correspondientes, al mismo tiempo que procura darle una mayor agilidad y facilidad al comercio internacional.

De esta forma, se observa la intrincada estructura normativa constitucional, compuesta por facultades y restricciones para recaudar, y cubrir el presupuesto del Estado, de una forma definida que se dilucida jerárquicamente para las disposiciones jurídico tributarias que conforman al Sistema impositivo mexicano.

1.2. Estructura jerárquico-sustancial del Sistema impositivo mexicano

De manera general, el Sistema impositivo mexicano, se estructura jerárquicamente por las leyes que indican, quién debe pagar tributo, así como el objeto, la tasa o tarifa, la base y la época de pago del tributo. La jerarquía de las leyes fiscales y tributarias, se aplica dada su importancia, de la de mayor jerarquía hasta la de menor jerarquía:

1. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;
2. Tratados Internacionales;
3. Leyes específicas, federales y derecho federal común (Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley de Ingresos de la Federación, Código Fiscal de la Federación, Ley Federal de Procedimiento Administrativo, entre otras);
4. Jurisprudencia;
5. Reglamentos, Resolución Miscelánea Fiscal y Reglas Generales de Comercio Exterior;
6. Decretos, Acuerdos y circulares y;
7. Actos administrativos.¹⁶

La jerarquía normativa tributaria, parte de manera descendente de la norma constitucional hasta los actos administrativos, toda vez que las normas mayores son elaboradas o tiene su origen en un nivel congresal, hasta las administrativas, que son circunscritas al Órgano Ejecutivo.¹⁷ Este gran aporte de Kelsen,¹⁸ sobre el escalonamiento

¹⁶ Kemp Medina, Roberto. *Jerarquía de las Leyes fiscales en México*. Disponible para su consulta en <https://contadorcontado.com/2018/11/13/jerarquia-de-las-leyes-fiscales-en-mexico/>, consultado el 10 de febrero de 2023.

¹⁷ Galindo Soza, Mario. *La pirámide de Kelsen o jerarquía Normativa en la Nueva CPE y el Nuevo Derecho Autonómico*. Revista Jurídica Derecho, ISSN 2413-2810, Volumen 7, Nro. 9 julio-diciembre, 2018. Documento digital disponible para su consulta en: http://www.scielo.org.bo/pdf/rjd/v7n9/v7n9_a08.pdf, p. 134.

¹⁸ Cfr., Kelsen, Hans. *Teoría Pura del Derecho y del Estado*. Argentina, EUDEBA, 1982.

del orden jurídico como sistema de jerarquía de normas que sustentan la doctrina positivista, establece que toda norma recibe su valor de una norma superior o suprema.

1.2.1. Los principios constitucionales en materias fiscal y tributaria

Estos principios se derivan del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece como obligaciones de los mexicanos el *“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*¹⁹

Partiendo de este precepto constitucional, se distingue la existencia y relación entre los principios fundamentales en materias fiscal y tributaria que permean descendentemente, desde la Constitución a todo el Sistema impositivo mexicano, por lo que desde el plano dogmático, y de acuerdo con Arrijoa, es posible destacar los siguientes principios: *“de generalidad, de obligatoriedad, de vinculación al gasto público, de proporcionalidad, de equidad y de legalidad.”*²⁰

Cabe mencionar el principio de irretroactividad de la ley, apoyándose en el primer párrafo del artículo 14 del mismo ordenamiento, que de acuerdo con Margáin, refiere que: *“a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, que aun cuando acepta que una ley pueda aplicarse retroactivamente en beneficio de un individuo, la irretroactividad surge cuando se esté causando un perjuicio al particular.”*²¹

¹⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 31, fracción IV. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Publicada en el DOF el 05 de febrero de 1917. Última reforma publicada en el DOF el 18 de noviembre de 2022. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>, p. 44.

²⁰ Arrijoa Vizcaíno, A. *Principios Constitucionales en Materia Fiscal*. México, Editorial Themis. Documento digital disponible para su consulta en: <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/13/pr/pr9.pdf>, pp. 232 a 252.

²¹ Margáin Barraza, Emilio. *La irretroactividad de las leyes tributarias*. Biblioteca Jurídica Virtual, UNAM, Anuario del departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana. Documento digital disponible para su consulta en: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/11071/10124>, p. 550.

Asimismo, Osornio manifiesta que, *“el principio de irretroactividad de las leyes tributarias, consiste en que las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala y que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.”*²²

Como es posible notarse, los principios constitucionales en materias fiscal y tributaria, se cimientan en valores éticos, sociales, legales e ideológicos, así como la justificación del Sistema impositivo mexicano, el cual comprende literalmente, conceptos de obligatoriedad mutua, por una parte, de pagar los impuestos y por la otra, cumplir con las contraprestaciones sociales, de una forma equitativa y proporcional, legalmente construida y guiada por las disposiciones propias que diferencian los impuestos y las contribuciones del sistema.

1.2.2. Los impuestos y su clasificación

Eheberg (en Flores, 1971) establece la definición de los impuestos, ya que son una parte sustancial de los ingresos públicos, diciendo: *“Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.”*²³

De manera general, se conoce que los impuestos son recursos que los sujetos pasivos otorgan al sector público para financiar el gasto público; sin embargo, dentro de esta transferencia no se especifica que los recursos regresarán al sujeto de determinada forma, sino que la contraprestación será para satisfacer las necesidades de la población. Para tener una idea más clara del lugar de los impuestos en México, es importante señalar la diferencia entre los conceptos de ingreso público, contribución e impuesto.

²² Osornio Corres, Francisco Javier. *Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México*. UNAM, México, 1992, pp. 61 y 62, citado de Ángel Sánchez, Juan Manuel. *Principios Constitucionales de las contribuciones*. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/principiosconstitucionalesdelascontribuciones.pdf>, p. 4.

²³ Cfr., Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México, 1971, p. 33.

En primer lugar, los ingresos públicos consisten en todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas tanto en efectivo como en especie o servicios. En segundo lugar, una contribución es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, de donaciones y multas. En tercer lugar, los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos, es decir, los impuestos son una especie del género contribución.²⁴

Para Acebal, es procedente clasificar a los impuestos en internos y al exterior, *“al determinar en forma clara el origen del impuesto, si es a una actividad desarrollada dentro (interno) del territorio nacional o externa al territorio. La exportación es una venta al mercado externo gravada por ‘derechos’ de exportación; las ventas en el mercado interno son gravadas con impuestos internos (internos a los consumos, valor agregado y provinciales a los ingresos brutos).”*²⁵

Es posible explicar que, los impuestos en México, son una especie del género contribución, ya que forman parte de las contribuciones y éstas a su vez de los ingresos públicos, por ello, en el Sistema impositivo mexicano, se señala que los impuestos forman parte de las contribuciones, encontrándose la clasificación de las contribuciones dentro del Código Fiscal de la Federación.

1.2.3. Las contribuciones y su clasificación

De conformidad con el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, se encuentran definidas y clasificadas como: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos, aclarando en sus dos últimos párrafos, lo siguiente:

²⁴ Cfr., Revista Finanzas Públicas. *Finanzas Públicas*. Volumen 6, Número 20, México 2015, Cámara de Diputados, LXIII Legislatura, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/revista/2015/rfpcefp0202015.pdf>, p. 16 y 17. Paráfrasis.

²⁵ Acebal, Oscar Ricardo. *Capítulo III, Fundamentos del Derecho Tributario*. Documento digital disponible para su consulta en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1449/5.pdf>, pp. 58 y 59.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º.²⁶

Para la citada legislación, la clasificación legal de los impuestos es: I) Impuestos; II) Aportaciones de seguridad social; III) Contribuciones de mejoras; IV) Derechos y; V) Aprovechamientos. Es así como las contribuciones se conciben como “...prestaciones unilaterales y obligatorias que establece el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria para cubrir el presupuesto.”²⁷ Respecto a su concepción y clasificación, es posible notarse que no depende del nombre que se le dé a la obligación jurídica, sino de su naturaleza propia, para establecer si es o no una contribución y, en su caso, su tipo.

1.2.4. La relación jurídico tributaria: sujetos activo y pasivo

El fin del Sistema impositivo mexicano, básicamente trata de normar a la relación jurídico tributaria, esto es, “la forma en que se establece esa obligación de dar la prestación económica en dinero o en especie, a favor del Estado para pagar las contribuciones establecidas en la ley.”²⁸ En este tenor, Arrijoa, discierne a los sujetos que intervienen en la relación tributaria: “Por sujeto pasivo de la obligación tributaria se debe entender a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.”²⁹

²⁶ Código Fiscal de la Federación, Art. 2º. Cámara de Diputados. Publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1981. Última Reforma publicada en el DOF 12 de noviembre de 2021. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>, pp. 1 y 2.

²⁷ Inconstitucionalidad del Impuesto Sustantivo del Crédito al Salario. *Las Contribuciones*. Documento digital disponible para su consulta en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2377/4.pdf>, p. 16.

²⁸ Universidad Insurgentes. *Elementos sustantivos del Derecho Fiscal*. Documento digital disponible para su consulta en: https://repositorio.scalahed.com/recursos/files/r171r/w25375w/DerechoFinanciero_Ant_B3_C.pdf, p. 7.

²⁹ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. *Op. cit.*, p. 187.

Así se reconoce al Estado como sujeto activo, que es quien percibe los tributos, y al contribuyente como el sujeto pasivo. Una vez que el contribuyente ha identificado sus obligaciones fiscales, se convierte en el sujeto pasivo que debe cumplir obligaciones ante el sujeto activo. Para Gómez, *“el sujeto activo se puede definir como el ente que recibe el pago de los impuestos y puede ser la organización del Estado mexicano, la Federación, las entidades locales y los municipios, cada sujeto con distinta amplitud de facultades y restricciones legales.”*³⁰

La relación jurídico tributaria, se configura entre el Estado (activo) y gobernados (pasivo), bajo la premisa de pago y contraprestación (bienestar social), dentro de un marco legal que, generalmente prevé, los hechos generadores de tributo; por ello, es de vital importancia, que esta relación se procure y actualice, mediante un Sistema impositivo efectivo, basado en valores, cumplimiento voluntario de las partes y simplificación de los procedimientos y, por supuesto, la materialización de su premisa, de lo contrario, puede generar incumplimiento y conflicto entre los sujetos.

Una de las formas de lograr un sistema impositivo efectivo, es por medio del mejoramiento en la interpretación y aplicación de sus disposiciones, tarea comúnmente realizada por los operadores jurídicos, quienes no solamente, deben apoyarse en su conocimientos y experiencia en el campo del derecho, sino también en herramientas propias de la investigación jurídica como el método, la lógica y la técnica, las cuales en de acuerdo con Ponce De León, tienen como fin general *“hacer más eficaz y eficiente la actividad humana, mediante los más adecuados mecanismos”*.³¹

1.3. La metodología como herramienta jurídica efectiva

El derecho en el transcurso del tiempo, se ha vuelto en un instrumento para alcanzar aspiraciones colectivas, pero a la vez en un arma en contra de éstas. Esto produce lo que se conoce como paradoja jurídica, que se convierte a la postre en una parálisis

³⁰ Gómez Valle, Sara. *Legislación fiscal I*. México, Banca y Comercio, 1990, p. 41.

³¹ Ponce De León Armenta, Luis. *Metodología del Derecho*. Decimotercera Edición, México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., 2011, pp. 63 y 64.

paradigmática. En palabras de Núñez, “*el derecho es o pretende ser, bajo estos postulados, motor y freno del cambio social y del desarrollo; protector a la vez que detractor de la justicia, tanto en sí misma como en sus dimensiones de igualdad y libertad.*”³²

El derecho al transformarse al mismo tiempo en promotor y opresor de la conducta humana, propicia la paradoja jurídica que es entendida como dar sentido a normas jurídicas que racionalmente no lo tienen y, sin embargo, aplicar ese sin sentido a la esfera social no óptimos, lo cual provoca descontento y disfuncionalidad. Bajo esta tesitura, aparecen en la vida jurídica la yuxtaposición de preceptos normativos que, generan conflictos, ya sea de forma real, como “*antinomias*”³³ o, en forma aparente, como “*excepciones*”.³⁴

Al suscitarse estos conflictos y problemas socio-jurídicos, los operadores del derecho emplean su razonamiento lógico-jurídico para establecer las posibles soluciones y mejoras, sistematizando, estructurando y sintetizando el conocimiento jurídico para su interpretación y aplicación efectiva a la realidad social con base en el avance global de las ciencias humanas. Este proceso intelectual y práctico ha llevado al jurista a buscar el apoyo de herramientas como la metodología, la cual es compartida por todas y cada una de las ciencias para dirigirse de manera efectiva a los resultados deseados en el ámbito jurídico, dando cabida a la metodología jurídica.

³² Núñez López, Adalberto. *Sobre la legitimidad y la paradoja del derecho*. Crítica jurídica. Revista Latinoamericana de Política, Filosofía y derecho, UNAM, revista jurídica no. 27, enero/julio 2009. Documento digital disponible para su consulta en: <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rcj/article/view/16795/15991>, pp. 78 y 79.

³³ La *antinomia* es la situación en que dos normas pertenecientes a un mismo sistema jurídico, que concurren en el ámbito temporal, espacial, personal y material de validez, atribuyen consecuencias jurídicas incompatibles entre sí a cierto supuesto fáctico, y esto impide su aplicación simultánea. Tesis I.4o.C220 C., registro digital: 165344, Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Civil del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, febrero de 2010, página 2788. Disponible para su consulta en: <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=43535&Clase=VotosDetalleBL#:~:text=%E2%80%94La%20antinomia%20es%20la%20situaci%C3%B3n,esto%20impide%20su%20aplicaci%C3%B3n%20simult%C3%A1nea,consultado%20el%2010%20de%20febrero%20de%202023>.

³⁴ Las *excepciones* dentro del ámbito de las normas jurídicas pueden representarse e identificarse a partir de palabras de disociación como el “pero”, “no obstante”, “sin embargo”, “salvo”, “sino”, “excepto” y cualquier otra similar que arroja la idea de que la condición existente o descrita con anterioridad pasa a ser de otra forma, esto es, da lugar a la excepción. Burgoa Toledo, Carlos Alberto. *Argumentación para los Agravios de defensa jurídica*. Primera Edición, México, Thomson Reuters. Dofiscal Editores, S.A. de C.V., 2018, p. RB-3.6.

Dada la naturaleza cambiante de las conductas sociales, los operadores jurídicos, deben encontrarse abiertos a la nueva interpretación y aplicación del derecho, para afrontar los nuevos paradigmas jurídicos y sociales, utilizando y perfeccionando, herramientas como la metodología jurídica, cuya efectividad radica en la resolución de problemas y conflictos propios de la materia con el ímpetu de promover y garantizar los principios socio-jurídicos como la justicia, la seguridad, la certeza y la legalidad de los procesos y procedimientos que regula todo sistema jurídico para el beneficio social.

1.3.1. La relación entre metodología, método y técnica jurídicas

Para García, *“la metodología jurídica es una rama específica de la metodología, que estudia los métodos y técnicas que se utilizan en el derecho. El método es el plan que se lleva a cabo para llegar a una conclusión o finalidad.”* Y agrega: *“la técnica consiste en una regla o lineamiento para aplicar el método.”*³⁵ Fix-Zamudio, concluye que *“la metodología del derecho o la metodología jurídica es la disciplina que se ocupa del estudio de los instrumentos técnicos necesarios para conocer, elaborar, aplicar y enseñar ese objeto de conocimiento que denominamos —derecho—.”*³⁶

De acuerdo con la acepción de Nieto, la metodología jurídica es una construcción racional y descriptiva de los procedimientos relacionados con el discurso jurídico. Nieto considera que la metodología jurídica, se particulariza conforme es utilizada para cada ámbito de aplicación del derecho, generalmente en la producción de normas (poder legislativo), la aplicación de normas administrativas generales o particulares (poder ejecutivo), la aplicación de normas a conflictos concretos (poder judicial), la docencia del derecho y la investigación jurídica.³⁷

³⁵ García Fernández, Dora. *La metodología de la investigación jurídica en el siglo XXI*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2015. Documento digital disponible para su consulta en: www.juridicas.unam.mx y en: <http://biblio.juridicas.unam.mx>, p. 450.

³⁶ Fix-Zamudio, Héctor. *Metodología, docencia e investigación jurídicas*. 14a. ed., México, Porrúa, 2007. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r32767.pdf>, p. 27.

³⁷ Cfr., Nieto Castillo, Santiago. *Metodología jurídica e ideologías en el derecho. Sobre la influencia de la ideología en los ámbitos de aplicación del derecho*. Publicado el 23 de marzo de 2007. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.semanticscholar.org/paper/Metodolog%C3%ADa-jur%C3%ADdica-e-ideolog%C3%ADas-en-el-derecho.-la-Castillo/515c5808af73948e58ac241e890b5c405ee3e646>, p. 388. Paráfrasis.

La utilidad operativa de la metodología jurídica para el jurista, yace en la formulación de un proceso estratégico que determine el conjunto de pasos o secuencia a seguir para llegar a los objetivos perseguidos y obtener los resultados deseados, guiándolo a su vez a escoger y emplear los procedimientos idóneos para la realización del proceso, siendo estos los métodos y/o técnicas jurídicas en que se apoya para la elaboración, interpretación y aplicación de las normas jurídicas, lo cual genera una relación estructurada *sine qua non*, de racionalidad, lógica, forma, acción, efectividad y eficacia jurídicas.

A este respecto, García señala que *“la diferencia del método y la técnica estriba en que el método es el camino a seguir para llevar a cabo una investigación, y la técnica es el vehículo para recorrer ese camino, es decir, uno es el género y la otra es la especie.”*³⁸ Es por ello que la metodología jurídica puede entenderse como el propio razonamiento lógico-jurídico del operador del derecho para llegar a una meta, lo cual conlleva la elección de uno o varios caminos y vehículos (métodos y técnicas) para lograrlo con efectividad y eficacia.

Por su parte Rodríguez, indica que *“el derecho es una realidad compleja, integrada por varias dimensiones (normativa, fáctica y valorativa), por varios aspectos (normativo, lógico, ontológico, lingüístico, sociológico, axiológico), vinculada con diferentes realidades (biológicas, psicológicas, históricas, económicas, ideológicas, éticas), y que sobre ella inciden diferentes puntos de vista —científico, filosófico y empírico, técnico—, requiere un método propio: el método jurídico, que permitirá, por ser un método particularizado, abordar, de manera racional y sistemática, la realidad jurídica mencionada.”*³⁹

De igual forma Sánchez considera que *“la metodología jurídica es la vía más recomendable, con el fin de procesar la resolución de problemas socio-jurídicos, proponer cambios o reformas y obtener resultados, tanto en las investigaciones como en la comunicación de los resultados.”*⁴⁰ En su conjunto la metodología, el método y la técnica jurídicas, se convierten en la forma racional de acceder a la realidad humana con una

³⁸ García Fernández, Dora. *Op. cit., ídem.*

³⁹ Rodríguez Cepeda, Bartolo Pablo. *Metodología jurídica*. Séptima reimpresión, México, Oxford University Press, Colección textos jurídicos universitarios, Universidad Autónoma de Tamaulipas, 2006, p. 42.

⁴⁰ Sánchez Espejo, Francisco Guillermo. *Metodología de la Investigación Jurídica. Unidad 4. Metodología Jurídica*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2022. Documento digital disponible para su consulta en: www.juridicas.unam.mx y en: <http://biblio.juridicas.unam.mx>, p. 32.

perspectiva jurídica, de forma coherente, lógica, ordenada y precisa, cuyos ejemplos claros son la subsunción, el silogismo jurídico, la técnica legislativa y la metodología jurídica judicial.

1.3.2. El razonamiento, la subsunción y el silogismo jurídicos

Para Atienza “*el concepto de razonamiento jurídico, se entiende en ocasiones como una aplicación de la noción general del razonamiento (cualquiera que esta sea) el campo específico del Derecho; pero otras veces se considera que el razonamiento jurídico es un tipo de razonamiento con características propias, cuya comprensión y manejo exigen un tratamiento diferenciado.*”⁴¹

Para León Pastor, “*el razonamiento jurídico es la capacidad de calificar jurídicamente hechos que generan controversias legales con la finalidad de resolverlas sobre bases jurídico-objetivas con validez legal y lógica racional.*”⁴² Razonar jurídicamente, es construir soluciones (salidas, métodos o herramientas para llegar a ellas) a los conflictos que las personas no son capaces de resolver por ellas mismas, en aplicación de bases racionales sólidamente establecidas por el sistema legal.

De esta manera, la aplicación efectiva de métodos y técnicas jurídicas, influye directamente en la efectividad de las normas, al establecer los parámetros de su calidad y cantidad, dentro de los sistemas legales, no solamente como un índice de productividad, sino como la capacidad de lograr el efecto esperado, esto es, la satisfacción de justicia y seguridad jurídica, por medio del uso correcto de métodos jurídicos de interpretación como la subsunción y técnicas de argumentación como el silogismo jurídico.

De modo que la subsunción jurídica, se trata de un método de interpretación o de adecuación de la norma, que consiste en una actividad dirigida a determinar la ley aplicable

⁴¹ Atienza Rodríguez, Manuel. *Razonamiento Jurídico*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Documento digital disponible para su consulta en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3796/19.pdf>, p. 1419.

⁴² León Pastor, Ricardo. *Razonamiento Jurídico*. Lima, Perú, Academia de la Magistratura, Proyecto de Autocapacitación Asistida, “Redes de unidades académicas judiciales y fiscales”, [Formato digital], 2000, p.15.

a un hecho, siguiendo un razonamiento deductivo, es decir, un método de operar el derecho, tanto para plantear un caso como para resolverlo, en donde la norma o normas establecen las hipótesis y consecuencias jurídicas.⁴³

Por su parte, el silogismo es una herramienta de la lógica y se compone de dos premisas y una conclusión derivada de aquéllas. La diferencia entre la lógica simple y la lógica jurídica es que la primera tiene por objeto determinar la verdad o falsedad de las proposiciones o enunciados. De acuerdo con Martínez Montoya, *“el silogismo jurídico es mucho más complejo: en este, una de las premisas es una norma jurídica la cual no puede ser calificada como falsa o verdadera; en efecto, la norma jurídica podrá ser calificada de válida o inválida, pero no de falsa o verdadera.”*⁴⁴

El empleo de la lógica para el control de la racionalidad de la decisión del operador del derecho en su proceder profesional, será relevante si efectivamente se aplica dicha lógica, esto es, todas sus reglas metodológicas y técnicas, lo cual conduce a la construcción de normas jurídicas efectivas que contienen la transferencia del razonamiento lógico-jurídico, así como los valores humanos que serán el fin de su creación, convirtiéndose en valores jurídicos tutelados por el sistema normativo vigente, inmerso en la solución de las necesidades y conflictos de la sociedad que regula.

1.3.3. La técnica legislativa y la metodología jurídica judicial

La técnica legislativa, es una parte del Derecho Parlamentario que tiene como objeto de estudio el conocimiento de los pasos que se adoptan para la elaboración y adecuada redacción de las leyes en general y de las disposiciones normativas particulares, así como para sus reformas o enmiendas. La acción legislativa desarrollada por los parlamentos, debe ajustarse a reglas o normas técnicas en general, pero por lo que atañe al proceso de

⁴³ Cfr. Ramírez Suárez, Roberto Clemente. *La subsunción, su aplicación en la decisión judicial*. Revista Universita Ciencia, Universidad de Xalapa. Documento digital disponible para su consulta en: <https://ux.edu.mx/wp-content/uploads/03.-La-subsuncio%CC%81n-su-aplicacio%CC%81n-en-la-desicio%CC%81n-judicial.pdf>, p. 46. Paráfrasis.

⁴⁴ Martínez Montoya, Jesús Abraham. *El silogismo jurídico en la demostración que la ley califica como modelo*. Revista especializada en investigación jurídica, año 1, número 1, 2017, julio-diciembre 2017. Documento digital disponible para su consulta en: <https://erevistas.uacj.mx/ojs/index.php/reij/article/view/1711/1507>, p. 26.

creación de las normas, su propósito al legislar debe ser el de interpretar la realidad para normarla elaborando leyes eficaces que garanticen su vigencia.⁴⁵

La técnica legislativa en México, hace alusión a las formas, a los instrumentos y a las instituciones diseñadas para elaborar, formular y establecer las distintas normas jurídicas, con excepción de la propia Constitución y los tratados internacionales. El tema de la técnica legislativa, se encuentra conectado de manera estrecha y funcional, a la calidad de la producción normativa, ya que el uso adecuado de la primera, garantiza el mejoramiento de la segunda.⁴⁶

De acuerdo con Witker, la técnica legislativa considera una serie de etapas consecutivas que deben seguir los diputados y senadores del Congreso de la Unión (poder legislativo), el Presidente de la República (titular del poder ejecutivo) y el equivalente ciudadano al 0.13% de la lista nominal de electores, para presentar las iniciativas de ley, que se resumen de la siguiente forma:

1. Análisis previo: este proceso implica considerar los efectos de la futura intervención normativa, lo que implica un examen de viabilidad previo de la realidad de hechos destinados a investigar la necesidad y la utilidad de la adopción de una determinada norma jurídica, para enviarse o no, tal iniciativa a las Cámaras del Congreso.
2. Iniciativa: esta etapa responde a la presentación del proyecto de ley respectivo a las Cámaras del Congreso.
3. Discusión: se define como el acto en virtud del cual las Cámaras del Congreso de la Unión deliberan acerca de las iniciativas, a fin de determinar si deben o no ser aprobadas.
4. Aprobación: es la etapa en la cual las Cámaras aceptan o rechazan un proyecto de ley. En el caso de la aprobación, puede ser total o parcial.

⁴⁵ Cfr., Cámara de Diputados. *Diccionario universal de términos parlamentarios, técnica legislativa*. Documento digital disponible para su consulta en: https://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/virtual/dip/dicc_tparla/t.pdf, p. 720.

⁴⁶ Cfr., Witker Velásquez, Jorge Alberto. *Metodología de la Investigación Jurídica. Unidad 4. Metodología Jurídica*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Documento digital disponible para su consulta en: <https://tinyurl.com/jxm6nndm>, p.78. Paráfrasis.

5. Sanción (o integradora de la eficacia): esta etapa procede una vez aprobado el proyecto de ley o decreto por la Cámara de Diputados y la de Senadores, comunicándosele al Ejecutivo, manifieste su acuerdo sancionando la ley y ordenando su promulgación o exprese su disconformidad formulando objeciones al proyecto.
6. Publicación: es el proceso final por el cual la ley se hace pública y debe ser conocida. Dicha publicación se hace por el Diario Oficial de la Federación; o, por los Diarios Oficiales de cada entidad federativa (en el caso de las normas estatales), como es la Gaceta Oficial de la Ciudad de México.
7. Etapa de confirmación: concluida dicha etapa, se regresa al examen de los efectos prácticos, pero no respecto de establecer proyecciones, sino que, en términos de control de gestión, verificando si las modificaciones de la realidad social responden al objetivo perseguido por el legislador al momento de creación de la norma jurídica (o de su reforma o abrogación).⁴⁷

Por lo anterior, Puente señala que *“la técnica legislativa, permite crear instrumentos jurídicos de calidad que puedan cumplir el objetivo principal, que es dar solución a problemas sociales, culturales, políticos o económicos mediante normas generales, abstractas, claras, breves y sencillas cuyos elementos sean coherentes interna y externamente, a fin de que facilite tanto su aplicación como su interpretación.”*⁴⁸

Mediante la exposición de motivos, los actores autorizados para iniciar las leyes, deben explicar las razones por las cuales se crea, reforma, adiciona o deroga la ley y la intención de ésta, mostrando un planteamiento general y objetivo del problema o asunto presentado, explicando las soluciones propuestas, a través de la creación de nuevos dispositivos o la introducción de cambios necesarios para reformar, adicionar o suprimir determinados textos legales. El Reglamento del Senado de la República establece que *“toda*

⁴⁷ Cfr., *ibídem*, pp.79 a 84. Paráfrasis.

⁴⁸ Puente, Claudia. *La importancia de la técnica legislativa*. Foro Jurídico, marzo 17 de 2021. Disponible para su consulta en: <https://forojuridico.mx/la-importancia-de-la-tecnica-legislativa/>, consultado el 12 de septiembre de 2022.

*iniciativa contiene al menos una exposición de motivos como parte inherente a los proyectos legislativos.*⁴⁹

Ahora bien, derivado de la reforma al artículo primero de la Constitución mexicana en materia de derechos humanos en el mes de junio del año 2011,⁵⁰ se configuraron los principios rectores del llamado control de constitucionalidad y de convencionalidad de las normas, bajo el parámetro de la máxima protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales, como lo es, el principio pro persona; esto trajo consigo, importantes cambios en el perfeccionamiento de las metodologías y técnicas para interpretar, argumentar y aplicar las normas en la resolución de controversias.

Las herramientas metodológicas y técnicas, más conocidas que utilizan los operadores jurídicos del Poder Judicial de la Federación (jueces y magistrados) en la ardua labor de interpretar, argumentar y aplicar del derecho, dentro del nuevo paradigma que implementó la reforma constitucional del 2011, bajo una perspectiva de instrumentalización armónica, se denominan como test de proporcionalidad, test de igualdad, test de ponderación e interpretación conforme, mismos que se explican de la siguiente forma:

- a) González Carballo y Sánchez Gil, establecen que el test de proporcionalidad, es un criterio para valorar la —intervención— del Estado en el ámbito que protege un derecho fundamental y determinar si es lícita porque en efecto lo restringe en una medida necesaria para lograr un fin legítimo. La aplicación del principio de proporcionalidad consiste en considerar las características de la afectación a un derecho fundamental mediante un examen que, generalmente, se da en contextos carentes de regulación jurídica como el ejercicio de facultades discrecionales, o en los que no haya una regla que inequívoca y exactamente rijan situaciones muy

⁴⁹ Secretaría de Gobernación. *Glosario. Exposición de motivos*. Sistema de Información Legislativa (SIL). Disponible para su consulta en: <http://sil.gobernacion.gob.mx/Glosario/definicionpop.php?ID=100#:~:text=La%20exposici%C3%B3n%20de%20motivos%20muestra,o%20suprimir%20determinados%20textos%20legales>, consultado el 13 de septiembre de 2022.

⁵⁰ Cfr., Salazar Ugarte, Pedro. Coordinador. *La reforma constitucional sobre derechos humanos. Una guía conceptual*. Primera edición, Instituto Belisario Domínguez del Senado de la República, LXII Legislatura, México, enero 2014. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r33063.pdf>, p. 11. Paráfrasis.

precisas.⁵¹ Por otro lado, Ibarra Olgún, señala que el test consta de cuatro etapas o reglas: 1) legitimidad de los fines; 2) idoneidad/conexión racional; 3) necesidad y 4) proporcionalidad en sentido estricto.⁵²

- b) El test de igualdad o restricción de igualdad, sirve a la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) de acuerdo con Ibarra Olgún, “*para evaluar la justificación de las medidas aparentemente neutras con efectos desproporcionados sobre ciertos grupos y de las medidas encaminadas a subsanar la discriminación histórica que sufren grupos vulnerables.*”⁵³ En la sentencia de amparo en revisión 7/2009, de acuerdo con Vázquez, la SCJN estableció los pasos que son más cercanos a un test de restricción de igualdad: 1) que la finalidad de la medida legislativa sea constitucional; 2) que la medida sea adecuada racionalmente para la finalidad; y 3) que debe cumplirse la proporcionalidad.⁵⁴
- c) De igual forma Vázquez, señala que el test de ponderación, es un tercer tipo de test, sobre restricción de derechos específicos en casos concretos (conflictos entre el derecho a la educación y la libertad religiosa, por ejemplo), resueltos por los poderes judiciales, mediante mecanismos de ponderación que cuentan con los siguientes puntos: 1) Identificación de los derechos que se encuentran en colisión; 2) Peso en abstracto que tienen los derechos a ponderar; 3) Idoneidad, adecuación o causalidad y necesidad de la restricción de ambos derechos; 4) Intensidad de la restricción de ambos derechos (proporcionalidad en sentido estricto) y; 5) La no anulación de ninguno de los derechos (atenuar el impacto restrictivo).⁵⁵

⁵¹ Cfr., González Carballo, Diana Beatriz y Sánchez Gil, Rubén. Coordinadores. *El test de proporcionalidad. Convergencias y Divergencias*. Primera edición, abril de 2021, Centro de Estudios Constitucionales de la SCJN. Documento digital disponible para su consulta en https://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/sites/default/files/publication/documents/2021-05/EL%20TEST%20DE%20PROPORCIONALIDAD_CONVERGENCIAS_DIGITAL%20FINAL%20CATALOGACIO%CC%81N.pdf, pp. 27 y 28. Paráfrasis.

⁵² Cfr., Ibarra Olgún, Ana María. Coordinadora. *Discriminación. Piezas para armar*. Primera edición, febrero de 2021, Centro de Estudios Constitucionales de la SCJN. Documento digital disponible para su consulta en: https://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/sites/default/files/publication/documents/2021-04/Libro_DISCRIMINACION-PIEZAS-PARA-ARMAR_19_ABRIL.pdf, p. 147. Paráfrasis.

⁵³ *Ibidem*, p. 204.

⁵⁴ Cfr., Vázquez, Daniel. *Test de razonabilidad y derechos humanos: instrucciones para armar. Restricción, igualdad y no discriminación, ponderación, contenido esencial de derechos, progresividad, prohibición de regresión y máximo uso de recursos disponibles*. Segunda reimpresión, serie de estudios jurídicos, núm. 287, México 2018, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas. Documento digital disponible para su consulta en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4254/15.pdf>, p. 85. Paráfrasis de cita aclaratoria núm. 29.

⁵⁵ Cfr., *ibidem*, pp. 99, 112 y 113. Paráfrasis.

d) La interpretación conforme, en palabras de Caballero Ochoa, “*constituye el principio por el cual las normas relativas a los derechos humanos son, en su carácter de estándares de mínimos, objeto de una remisión hacia la Constitución y los tratados internacionales para efectos de su aplicación más protectora. Ello implica reconocer que constituyen elementos normativos susceptibles de ampliación, y que requieren de un traslado o remisión hacia otros ordenamientos a fin de dotarlos de un umbral más robusto de protección.*”⁵⁶ En suma, este tipo de interpretación adecua y armoniza la ley con la Constitución, eligiendo el significado que evite la contradicción entre éstas.

Así es como surge la metodología jurídica judicial, propiamente conocida como metodologías de adjudicación constitucional, las cuales son herramientas que esgrimen los operadores jurídicos del Poder Judicial, al momento de resolver casos en concreto, bajo el parámetro de proteger y garantizar los derechos humanos y fundamentales, reconocidos en la Constitución mexicana y en los tratados internacionales, mediante un control de oficio, a cerca de la constitucionalidad y convencionalidad de los preceptos.

Tanto la técnica legislativa como la metodología jurídica judicial son herramientas útiles para que los operadores jurídicos puedan, por un lado, construir un sistema jurídico de calidad y por el otro, regular la constitucionalidad y convencionalidad de sus disposiciones en aras de resolver problemáticas reales y satisfacer las necesidades sociales, con base en la máxima protección de los derechos humanos y fundamentales, reconocidos por la Constitución mexicana y los tratados internacionales.

Pese a que el uso de las metodologías de adjudicación acarrea distintos problemas en su aplicación, no debe asumirse que es mejor no usarlas. Para Ibarra Olguín, el uso de estas técnicas y metodologías tiende a transparentar las razones detrás de las normas jurídicas, así como de los actos y resoluciones emanados de ellas, esto a su vez incrementa

⁵⁶ Caballero Ochoa, José Luis. *La interpretación conforme en el escenario jurídico mexicano. Algunas pautas para su aplicación a cinco años de la reforma constitucional de 2011*. Revista del Centro de Estudios Constitucionales, Núm. 3, SCJN. Documento digital disponible para su consulta en: https://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/sites/default/files/publication/documents/2019-03/06_CABALLERO_REVISTA%20CEC_03.pdf, p. 44.

la seguridad jurídica dentro del sistema jurídico mexicano.⁵⁷ Por tanto, estas herramientas auxilian al operador jurídico en su ardua labor interpretativa y argumentativa, guiando su razonamiento de manera puntual al tomar decisiones efectivas en la aplicación del derecho.

1.3.4. La efectividad y eficacia de las normas jurídicas

Los conceptos de eficacia y efectividad de las normas para García, remiten a sus efectos y consecuencias, es decir, a la conexión misma entre normativa jurídica y realidad social, lo que anticipa la idea de su relevancia epistemológico-práctica, fundada, entre diversas razones, en el valor que las normas tienen para inspirar y guiar la vida social, porque hacen posible, en definitiva, la integridad y la subsistencia de las sociedades en virtud del papel que ellas juegan para hacer más eficiente un grupo social.⁵⁸

La eficacia se identifica con el logro de los propósitos perseguidos por el legislador; y efectividad conlleva el reconocimiento real de la norma como tal por parte de sus destinatarios y su real aplicación, esto implica que los destinatarios adopten las conductas que la norma dispone y que la norma sea aplicada plenamente por las autoridades correspondientes, cumpliendo el propósito que la originó. En este sentido, García proporciona la acepción de efectividad y de eficacia de las normas:

... la efectividad constituye “una relación cuantitativa de conformidad con los datos del mundo social (situación de personas o de cosas, relaciones sociales, conductas, operaciones de los actores, etc.) a los modelos que constituyen las reglas que componen el sistema de derecho considerado”. Así también, entiendo por eficacia, la aptitud del instrumento normativo para procurar el resultado en cuya satisfacción ha sido concebido y diseñado...⁵⁹

Así pues, se logra asociar la noción de eficacia con el grado de cumplimiento o de observancia real de las normas y la de efectividad con el éxito o resultado de esa observancia, según sus fines y objetivos. No obstante, la falta de efectividad y eficacia en la

⁵⁷ Cfr., Ibarra Olguín, Ana María. Coordinadora. *Ibidem*, p. 205. Paráfrasis.

⁵⁸ Cfr., García, Héctor Omar. *Eficacia, efectividad y eficiencia de las normas que regulan el ejercicio del derecho de huelga y sus métodos de composición*. Apuntes Críticos. Documento digital disponible para su consulta en: http://archivo.cta.org.ar/IMG/pdf/GARCIA_-_Eficacia_efectividad_y_eficiencia_de_las_normas_sobre_huelga__DT_.pdf, p. 2. Paráfrasis.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 4.

elaboración, interpretación y aplicación de las normas jurídicas generan, inequívocamente, contradicciones normativas de diversa índole conceptual y material que pueden ser calificadas en forma cualitativa y/o cuantitativa, a efectos de impulsar los índices de resultados deseados.

En este sentido, Hernández expresa que: *“tanto la eficacia como la efectividad jurídica de la norma, se refieren a resultados sociales tangibles en la realidad de la vida humana. Constituyen parte del conjunto de componentes de la justicia.”*⁶⁰ Y agrega un silogismo de medición que, en el caso de eficacia es:

Cuando la normatividad jurídica contiene, esencialmente un medio suficiente para posibilitar el cumplimiento, voluntario o coaccionado, o, de ser el caso la sanción estatal al acto o al hecho ilícito, se origina la eficacia jurídica: la norma estará hecha de manera tal que —sirve para servir—. Por el contrario, cuando el contenido de la norma está provisto de una serie de elementos insuficientes, inadecuados, contradictorios o de un alto costo social, la norma existe, pero carece de idoneidad y por lo tanto es un medio ineficaz: no sirve para servir.⁶¹

Para el caso de la efectividad, Hernández establece que:

Si fuera necesario expresar el nivel de la efectividad jurídica de una ley, podríamos, válidamente hacerlo mediante la referencia a la cuantificación material de los avances o retrocesos en el desarrollo y crecimiento de todos y cada uno de los gobernados. Realidades sociales, como aquella en la cual la mitad de la población de un país vive en la miseria. En este caso, podemos afirmar que la eficacia jurídica en ese país tiene un 100% de ineffectividad para ese 50% de la población. Es decir que ese universo de seres humanos tiene un progreso de —cero—. Para esos gobernados los fines últimos de la ley están plasmados en la letra, pero no constituyen una realidad material y alcanzable que les posibilite a la consecución de sus fines personales y sociales. En relación con estas personas el Derecho Positivo es un medio que sirve para la obtención de consecuencias ajenas a su persona y progreso.⁶²

⁶⁰ Hernández Martínez, Adolfo Rogelio Jesús (1999). *La eficacia y la efectividad jurídica del poder ejecutivo federal en la Constitución Política Mexicana de 1857, durante el periodo gubernamental del presidente Benito Juárez García*. Tesis de doctorado, Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Derecho, División de Estudios de Posgrado, Dirección General de Bibliotecas y Servicios Digitales de Información, TESIUNAM. Documento digital disponible para su consulta en: https://tesiunam.dgb.unam.mx/F/UGPUI3VC441RUYTFM75NTCB99N9RGGFXEMHYHSLN11LK8SFTI-28011?func=find-b&local_base=TES01&request=adolfo+rogelio+jesus+hernandez&find_code=WRD&adjacent=N&filter_code_2=WYR&filter_request_2=&filter_code_3=WYR&filter_request_3=, p. 367.

⁶¹ *Ídem*.

⁶² *Ibidem*, pp. 369 y 370.

Este discernimiento racional y lógico de un paradigma social, es la base para que el operador jurídico conciba el proceso metodológico para afrontarlo en el ámbito jurídico, al regularlo para obtener los resultados esperados, justificando su proceder en el beneficio social. Un ejemplo de aplicación de la metodología jurídica para la optimización regulatoria en México, es el llamado Análisis de Impacto Regulatorio (AIR) que de acuerdo con Perales y Velázquez-Roa, funge como una herramienta para garantizar la calidad de las regulaciones (leyes, decretos legislativos y actos de carácter general, cuando generan costos a los particulares).⁶³

A este respecto, el Gobierno de México, de acuerdo a los estándares internacionales, constriñe los elementos del AIR en los siguientes puntos:

- Definición del problema y objetivos generales de la regulación.
- Identificación de las posibles alternativas a la regulación.
- Impacto de la regulación (costo-beneficio).
- Cumplimiento y aplicación de la propuesta.
- Evaluación de la propuesta.
- Consulta pública.⁶⁴

El determinar los procesos y procedimientos para afrontar los paradigmas sociales, por medio de la Ciencia del Derecho, conlleva la utilidad de sus herramientas metodológicas, metódicas y técnicas que propician el cambio social para su beneficio, bajo los parámetros de efectividad y eficacia jurídica que optimizan la obtención de los resultados esperados por el operador jurídico, por lo cual, no solo debe atender a una perspectiva de regulación

⁶³ Desde sus inicios, en el año 2000, el sistema de revisión regulatoria de México se ha basado en diversas figuras jurídicas, tecnológicas y procedimentales, las cuales han dado vida al proceso de mejora regulatoria: procedimiento administrativo por el que el órgano de supervisión regulatoria analiza y revisa las propuestas de regulación de las dependencias gubernamentales, bajo ciertos criterios de evaluación, con el fin de garantizar que las regulaciones “generen beneficios superiores a los costos, y el máximo beneficio para la sociedad”. Cfr., Perales Fernández, Fabiola y Velázquez-Roa, Jorge L. *El sistema de revisión regulatoria en México: la regla de proporcionalidad bajo el concepto de costos de cumplimiento*. Documento de Investigación-Caso de Estudio. Julio 30 de 2021. Documento digital disponible para su consulta en: <https://mejoresgobiernos.com/2021/07/30/el-sistema-de-revision-regulatoria-en-mexico-la-regla-de-proporcionalidad-bajo-el-concepto-de-costos-de-cumplimiento/>, p. 5. Paráfrasis.

⁶⁴ Gobierno de México. *Análisis de Impacto Regulatorio*. Comisión Nacional de Mejora Regulatoria, Acciones y Programas, publicado el 12 de diciembre de 2020. Disponible para su consulta en: <https://www.gob.mx/conamer/acciones-y-programas/manifestacion-de-impacto-regulatorio-mir>, consultado el 25 de enero de 2023.

doméstica positiva, sino al carácter evolutivo de la teoría del derecho, que funciona como un catalizador para la continua mejora de las herramientas propias del razonamiento lógico-jurídico del operador al ejercitar sus funciones profesionales.

1.4. La teoría del derecho como catalizador de la metodología jurídica

De acuerdo con Twining, a la teoría del derecho se le define como:

...una disciplina metodológica, cimentada en la razón que promueve por medio de su ideología evolucionista varias funciones como elaborar visiones generales o totales (la función de síntesis o de estructuración); dilucidar, elaborar y ajustar conceptos; desarrollar teorías normativas, hipótesis iniciales y teorías generales válidas para sus actores; construir puentes con otras disciplinas (la función de vehículo); la historia intelectual; y, lo más importante, examinar de manera crítica los postulados subyacentes, bajo los diferentes discursos del y sobre el derecho.⁶⁵

La teoría del derecho es la ciencia jurídica que estudia los elementos del derecho u ordenamiento jurídico existente en toda organización social y los fundamentos científicos y filosóficos que lo han permitido evolucionar hasta nuestros días, por ello, funge como un catalizador, ya que propicia el cambio conceptual, lo que, a su vez, genera un cambio en la metodología, método y la técnica jurídicas, ya que es su objetivo fundamental el análisis y la determinación de los elementos que conforman el derecho, entendido a éste como un ordenamiento jurídico unitario.

Lo anterior, refiere un conjunto de principios, políticas (directrices) y reglas que conformen un solo derecho u ordenamiento jurídico en un momento social. Esto conforma un cambio de paradigma que va de un derecho positivo estricto a un derecho viviente reflexivo y humano, en el cual se busca la máxima protección de los derechos humanos y fundamentales, así como la implementación de principios como lo es el pro persona, políticas inclusivas y reglas que son controladas en su constitucionalidad y convencionalidad por los operadores jurídicos, por medio de metodologías, métodos y técnicas jurídicas más efectivas.

⁶⁵ Twining, William. *Teoría general del derecho*. Anales de la Cátedra Francisco Suárez, Revista de Filosofía jurídica y política, Vol. 39 (2005): Derecho y justicia en una sociedad global. Documento digital disponible para su consulta en: <https://revistaseug.ugr.es/index.php/acfs/article/view/1039>, p. 600.

1.4.1. La teoría del derecho de Dworkin, derivada del debate con Hart

El debate sostenido entre Hart y Dworkin, conlleva la trascendental crítica de Ronald Dworkin respecto de la teoría legal positivista de H.L.A. Hart de 1967. Recientemente, se ha generado un meta-debate acerca de la relevancia del mismo, por lo que incontables libros y artículos han sido escritos, ya sea defendiendo a Hart de las objeciones de Dworkin o defendiendo a Dworkin de los hartianos. De acuerdo con González y Aspe, algunas aportaciones teóricas de Hart, son las siguientes:

1. Introducción de la filosofía analítica como metodología de análisis del discurso jurídico y propuesta para solucionar las anomalías o lo que Hart denominó como *textura abierta* del lenguaje jurídico.
2. Destacó que el derecho es un sistema formado por la unión de reglas primarias y secundarias, lo que sirve como una herramienta para el análisis de los problemas jurídicos y sociales.
3. La regla del reconocimiento, determina si una norma puede ser catalogada como jurídica o no jurídica, y así resolver que entre el derecho y la moral no existe una conexión necesaria.⁶⁶

Por otro lado, González y Aspe, disciernen las aportaciones teóricas de Dworkin, de la siguiente manera:

1. La teoría del derecho como integridad, basada en principios morales para la interpretación del derecho, especialmente la justicia y la imparcialidad, estableciendo la naturaleza del derecho.
2. Para Dworkin, el derecho no es solamente un compuesto de reglas primarias y secundarias, sino que se compone también de principios y directrices o políticas. De esta relación de elementos: reglas, principios y políticas, surge la explicación más cercana de lo que es el derecho.

⁶⁶ Cfr., González Covarrubias, María de la Luz y Aspe de la Rosa, Miguel Ángel. *El Debate "Hart-Dworkin". Una introducción a la discusión*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Documento digital disponible para su consulta en: <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rfdm/article/view/59626>, pp. 34, 36, 37 y 38. Paráfrasis.

3. El sistema jurídico, es más que un conjunto de reglas, es una *praxis* social, un fenómeno universal. Las normas jurídicas se encuentran escritas, siendo positivas, mientras que los principios y políticas, no se encuentran propiamente escritos en ese material jurídico.
4. Dworkin concluye que la teoría del derecho de Hart sirve para explicar solamente las reglas del sistema jurídico, no así de los principios jurídicos, por ello, no es capaz de descubrir de manera completa lo que es el derecho.
5. Dworkin, advierte la conexión existente entre derecho y moral, contrario a lo que manifiesta Hart, por lo que la reflexión moral será relevante para resolver problemas de obediencia al derecho, lo cual es distinto a sostener que el contenido moral del derecho es requisito para reconocer la existencia del mismo.⁶⁷

Con lo anterior, se observan los diferentes paradigmas, como lo es el positivismo y el neoconstitucionalismo, el choque de ideologías y las críticas entre uno y otro, no obstante, a raíz de ello se han obtenido las premisas que construyen nuestra cultura jurídica actual que, cimientan las bases para metodologías y técnicas para la resolución de problemas sociales, basadas en los avances de las teorías del derecho como la transición del constitucionalismo al neoconstitucionalismo y la relación entre el derecho y la moral, como principios de los derechos fundamentales y el deber del Estado de garantizarlos.

1.4.2. El neoconstitucionalismo como metodología pro persona

La aparición de la doctrina del neoconstitucionalismo puede hacerse coincidir con el ataque al positivismo jurídico capitaneado, en los años setenta por Dworkin, ya que se distingue por hacer suya la tesis de la conexión necesaria entre derecho y moral, en particular en el de la justificación e interpretación del derecho, situando esta conexión necesaria en el nivel de los principios fundamentales o constitucionales, que desde siempre es el campo de reflexión del constitucionalismo.⁶⁸

⁶⁷ Cfr., *ibídem*, pp. 40, 42, 43 y 44. Paráfrasis.

⁶⁸ Cfr., Barberis, Mauro. *Neoconstitucionalismo, democracia e imperialismo de la moral*, en Carbonell, Miguel. Editor. *Neoconstitucionalismo (s)*. Cuarta Edición, UNAM, Editorial Trotta, S.A., Madrid, España, 2009, pp. 260 y 261. Paráfrasis.

De esta manera, se constituye uno de postulados torales del neoconstitucionalismo que, consiste según Barberis, en concebir a los derechos como normas supremas, efectiva y directamente vinculantes, que pueden y deben ser observadas en toda operación de interpretación y aplicación del derecho. La influencia de esta doctrina, se observa en los razonamientos de los Tribunales Constitucionales al señalar que: “Los derechos y libertades fundamentales vinculan a todos los poderes públicos, y son origen inmediato de derechos y obligaciones, y no meros principios programáticos” (STC 15/1984).⁶⁹

Para Prieto Sanchís, el neoconstitucionalismo se caracteriza por tesis interpretativas y argumentativas de la Constitución, la cual está provista de un denso contenido sustantivo, donde los derechos fundamentales tienen una fuerza expansiva que irradia a todo el sistema jurídico sin establecer un umbral mínimo de cumplimiento constitucionalmente obligado, siendo la ponderación el método que establece cuál de los principios debe preceder de acuerdo con las circunstancias del caso concreto, sin limitar la relación entre derechos fundamentales y la ley.⁷⁰

El neoconstitucionalismo construye un modelo metodológico, cuyo parámetro es el máximo alcance y protección de los derechos humanos y fundamentales, mediante el “*control constitucional y convencional de las normas*,”⁷¹ en el que los principios constitucionales y los derechos fundamentales son un puente entre el derecho y la moral, ajustando lo que la Constitución prescribe a la realidad, por ello, establece e impulsa principios para su interpretación y argumentación aplicativa, como lo es el principio pro persona, implementando métodos como la ponderación, la proporcionalidad, la igualdad y la interpretación conforme.

⁶⁹ Cfr., Prieto Sanchís, Luis. *El constitucionalismo de los derechos*, en Carbonell, Miguel. Editor. *Teoría del neoconstitucionalismo. Ensayos escogidos*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Editorial Trotta, Madrid, España, 2007, p. 216. Paráfrasis.

⁷⁰ Vid., Bernal Pulido, Carlos. *Refutación y defensa del neoconstitucionalismo*, en *ibídem.*, pp. 290 y 291. Paráfrasis.

⁷¹ Los derechos humanos, con independencia de su fuente, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, conforme al cual debe analizarse la validez de todas las normas y actos de autoridad que forman parte del ordenamiento jurídico mexicano. Vid., Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Contradicción de Tesis 293/2011. “SCJN determina que las normas sobre derechos humanos contenidas en Tratados Internacionales tienen rango constitucional”*. Seguimiento de Asuntos Resueltos por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Disponible para su consulta en: https://www2.scjn.gob.mx/asuntosrelevantes/pagina/seguimientoasuntosrelevantespub.aspx?id=129659&seg_uimientoid=556, consultado el 10 de febrero de 2023.

A este respecto, Pinto señala que el principio *pro persona*, también conocido como el principio *pro homine*:

...es un criterio hermenéutico que informa todo el derecho de los derechos humanos, en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o su suspensión extraordinaria. Este principio coincide con el rasgo fundamental del derecho de los derechos humanos, esto es, estar siempre a favor del hombre.⁷²

Ante este nuevo paradigma de la máxima protección de los derechos humanos y los derechos fundamentales, por medio de los parámetros, metodologías y cambio de perspectivas de concepción del derecho, se ha ido forjando un derecho pragmático, viviente y activo que trata de adaptarse a la realidad y necesidades de la sociedad, requiriendo mayor capacidad de interpretación y argumentación por parte de los operadores jurídicos, para otorgar seguridad jurídica en el actual Estado democrático y constitucional de derecho mexicano, por medio de teorías aplicativas como el realismo jurídico y su continuo perfeccionamiento.

1.4.3. La metodología en el realismo jurídico norteamericano

El realismo norteamericano para Campos Zamora, es muy probablemente la vertiente más conocida del realismo jurídico, ya que señala que fue el juez Oliver Wendell Holmes quien abrió ese camino, con su afirmación de que la vida del derecho no es la lógica, sino la experiencia, y es precisamente el estudio de esa experiencia el que conduce a la esencia del derecho y su aplicación a los casos concretos. Si bien es cierto que el derecho tiene una estructura lógica, es un instrumento para la vida social y su eficacia debe medirse de acuerdo a su capacidad para realizar fines humanos.⁷³

⁷² Pinto, Mónica. *El principio pro homine. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos*. Tomado de Abregú, Martín y Courtis, Christian. *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*. Centro de Estudios Legales y sociales (CELS), Buenos Aires, 1997. Documento digital disponible para su consulta en: <https://biblioteca.corteidh.or.cr/documento/55072>, p. 163.

⁷³ Cfr., Campos Zamora, Francisco J. *Nociones fundamentales del Realismo Jurídico*. Revista de Ciencias jurídicas No. 122 (191-220) mayo- agosto 2010. Documento digital disponible para su consulta en: <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/download/13562/12850/>, pp. 203 y 204. Paráfrasis.

En efecto, los seres humanos y no las reglas son quienes administran la justicia, por lo que la experiencia real, sirve para formular medios y soluciones con las que se trata de resolver los problemas sociales, bajo las premisas de que el derecho no siempre los resuelve, ya que para cada conflicto no existe una única respuesta; por ello, los operadores jurídicos, deben pugnar por nuevas alternativas metodológicas y técnicas para la interpretación, argumentación y aplicación del derecho, adecuando sus preceptos y decisiones al binomio compuesto por la realidad social y la realidad jurídica.

De igual forma Campos Zamora, manifiesta que fue el profesor Karl Llewellyn, fue quien sintetizó el movimiento realista como aquel que concibe al derecho como un movimiento fluido, un medio para fines sociales y no como un fin en sí mismo, concibiendo también a la sociedad como un fluir, y como un fluir más rápido que el derecho; reconociendo el divorcio entre el ser y deber ser del derecho para efectos de estudio, lo cual provoca la desconfianza del realista en las reglas, conceptos y teorías jurídicas tradicionales, así como una creencia en agrupar casos y situaciones jurídicas en categorías más estrechas y una insistencia en evaluar cualquier parte del derecho, en términos de sus efectos para atacar sus deficiencias, siguiendo estas premisas.⁷⁴

La idea fundamental del realismo jurídico, consiste en entender el derecho no sólo como un sistema de normas (esa sería su dimensión autoritativa), sino también como una práctica social con la que se trata de lograr ciertos fines y valores (dimensión axiológica). A este respecto Garza Onofre aduce que: “*Los filósofos se han limitado a interpretar el mundo de distintos modos; cuando de lo que se trata es de transformarlo*”.⁷⁵ En definitiva, una teoría de la interpretación jurídica no puede ser únicamente descriptiva y analítico-conceptual, sino que tiene que contener criterios (metodológicos) que sirvan de guía a los intérpretes para hacer posible la materialización de sus principios a través del derecho.

⁷⁴ Cfr., *ibídem.*, pp. 205 y 206. Paráfrasis.

⁷⁵ Garza Onofre, Juan Jesús. *Filosofía del derecho y transformación social. Entrevista a Manuel Atienza*. Nexos, el juego de la Suprema Corte, diciembre 4 de 2017. Disponible para su consulta en: <https://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/filosofia-del-derecho-y-transformacion-social-entrevista-a-manuel-atienza/>, consultado el 10 de febrero de 2023.

Asimismo, esta corriente doctrinal, deja la carga de interpretar, argumentar y aplicar el derecho sobre los hombros de los operadores judiciales, al esperar que éstos decidan con base en su experiencia y en los modelos metodológicos en los que se apoyan, lo cual ha generado una observación muy puntual sobre lo subjetivas que pueden ser sus decisiones, al crear derecho efectivo, que pretende resolver los conflictos, a partir de las disposiciones constitucionales y convencionales, basándose en su experiencia para aplicar el derecho con fines sociales.

El ampliar las disposiciones legales, mediante los criterios aplicativos de los operadores judiciales, de igual forma, se vislumbra fuera de su jurisdicción y facultades, ya que, al crear jurisprudencia vinculatoria, crean derecho que van más allá de lo que el legislador señaló en las normas jurídicas fundamentales. Por tanto, el realismo jurídico sigue perfeccionándose, encontrando mayor sustento y corrección en otras corrientes filosóficas como el realismo jurídico genovés.

1.4.4. La metodología en el realismo jurídico genovés

Guastini, es considerado como uno de los miembros más destacados del realismo genovés; señaló que el núcleo esencial de esta doctrina es el “*escepticismo de las reglas (o normas)*”. Este afirma que i) las reglas no son el objeto de la interpretación, sino su producto y, por otra parte, que ii) la interpretación es una actividad no cognitiva, sino decisoria; por eso iii) los enunciados interpretativos no tienen valores de verdad (no son ni verdaderos, ni falsos). Esto es así, porque el derecho es indeterminado, ya que las normas están formuladas en lenguaje natural y su equivocidad, depende también, de los intereses en conflicto de los intérpretes, sus ideas de justicia, la multiplicidad de métodos interpretativos y las construcciones conceptuales de los dogmáticos.⁷⁶

⁷⁶ Cfr., Guastini, Ricardo, entrevistado por Sosa Sacio, Juan Manuel. *Entrevista a Ricardo Guastini. Precisiones desde el realismo jurídico genovés*. Actualidad Constitucional, Gaceta Constitucional, marzo 2019, tomo 135, pp.236-239. Documento digital disponible para su consulta en: https://www.academia.edu/38530642/Precisiones_desde_el_realismo_jur%C3%ADdico_genov%C3%A9s_Entrevista_a_Riccardo_Guastini, pp. 236 y 237. Paráfrasis.

Considerando el escepticismo que los realistas tienen por las reglas, mediante la metodología que aplican a la interpretación y argumentación que se hace sobre éstas y sobre los propios hechos, se crea un nuevo criterio jurídico para resolver conflictos, el cual se encuentra basado en la indeterminación del derecho, la equivocidad de las normas y las fallas subjetivas que tiene el operador jurídico como intérprete de este paradigma; este producto tiende a dar una respuesta recursiva a la incertidumbre, implementando un dogma jurídico y, a su vez, nueva teoría y metodología jurídica para resolverla.

En este tenor, Guastini manifiesta que, la parte más importante de la actividad así llamada “interpretativa” de los juristas y de los jueces, no consiste en interpretar un texto normativo, sino en construir normas nuevas, no expresadas por los textos. En este sentido, el trabajo “interpretativo” es un trabajo genuinamente creativo de derecho nuevo. Guastini no solamente implica a los jueces, sino también a los juristas, al subrayar la actividad “nomopoiética” —es decir, de creación normativa— de la dogmática jurídica, es algo que distingue un poco el realismo genovés del realismo norteamericano.⁷⁷

Es trabajo de los operadores jurídicos, en todos los ámbitos, abrir nuevos caminos para la solución de conflictos que atiendan a las necesidades sociales, por tanto, la creación de derecho, de dogmas, de teoría, de metodologías y técnicas jurídicas, es de suma importancia para lograrlo, ya que de ello, se obtiene el cambio conceptual, ideológico y paradigmático que da respuestas o soluciones más efectivas, por supuesto, esto implica la labor y pericia no sólo de los operadores jurídicos de los poderes legislativo y judicial, sino también, del ejecutivo, para aminorar la indeterminación y equivocidad que pueda surgir de la ciencia del derecho al servicio de la sociedad.

⁷⁷ Cfr., *ibídem*, p. 238. Paráfrasis.

Capítulo 2. Las reglas y criterios en materia de comercio exterior del Sistema impositivo mexicano, bajo la metodología de protección de los derechos humanos

Para desarrollar este capítulo, se utilizaron los métodos deductivo, sistemático y analítico para exponer el Sistema impositivo mexicano, que se extiende desde los principios tributarios en la Constitución, hasta la aparición de las Reglas Generales de Comercio Exterior que regulan la figura del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e IEPS. Esta delimitación, ayudará a evidenciar su orden jerárquico, naturaleza jurídica, así como la efectividad de la figura, bajo la perspectiva de la protección a los derechos humanos y fundamentales, protegidos mediante la metodología jurídica judicial.

2.1. La naturaleza jurídico tributaria del Sistema impositivo mexicano

Un sistema jurídico, para Pina Vara, es un conjunto ordenado —sistema— de reglas, principios, normas jurídicas, conectadas lógicamente entre sí, en tal forma que las normas especiales deban pensarse como derivadas de normas generales.⁷⁸ Por otro lado, el concepto de la palabra tributario, se puede entender como aquello perteneciente o relativo al tributo (sinónimo de contribución),⁷⁹ o que paga tributo o está obligado a pagarlo.⁸⁰

De esta forma, el Sistema impositivo mexicano, se conforma de una estructura jurídica de naturaleza tributaria, el cual atiende a un convenio que es negociado entre el Gobierno y los agentes económicos preponderantes —política fiscal—, entiéndanse internos o externos (globalización), sobre el monto de la carga fiscal y el tipo de impuestos, convirtiéndose así, en un sistema que es impuesto a los gobernados, dentro del territorio mexicano sin su previo consentimiento expreso, para determinar el sistema de contribuciones a pagar.

⁷⁸ Pina Vara, Rafael de. *Diccionario de Derecho*. Trigésima edición, México, Editorial Porrúa, 2001, p. 456. Paráfrasis de *sistema* y *sistema jurídico*.

⁷⁹ *Ibidem*, p. 485.

⁸⁰ Diccionario de la Real Academia Española. *Tributario, ria*. Disponible para su consulta en: <https://dle.rae.es/tributario>, consultado el 27 de enero de 2023.

En relación a lo anterior, Carrasco concibe el “sistema de contribuciones”, el cual consiste en el régimen jurídico integrado por el conjunto de normas del rango constitucional, ordinario y reglamentario que establecen y desarrollan en forma general (ley de ingresos) y de manera específica (cada impuesto, derecho etc.), las contribuciones de un Estado, las cuales varían en diversas épocas y acorde a las circunstancias históricas que vive una nación.”⁸¹

En México, este sistema jurídico, tributario e impositivo, debe estar sujeto a un marco legal que defina las reglas sobre las cuales se regule a las figuras tributarias, así como contar con los instrumentos necesarios para que la política fiscal que sea adoptada por el gobierno sea efectiva —técnicas fiscales—, ya que de acuerdo con su Constitución, cada mexicano debe contribuir al gasto público, independientemente de cuales sean las cargas que le hayan sido impuestas, para ello, se pretende dar legalidad al sustentar dicha obligación en los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad y legalidad.

2.1.1. Los principios tributarios de la Constitución mexicana

El artículo 31, primer párrafo, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM),⁸² señala que una de las obligaciones de los mexicanos es “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” En este numeral se consagran como principios constitucionales tributarios la proporcionalidad, la equidad, la legalidad y el destino al gasto público, los cuales rigen en toda contribución.⁸³

⁸¹ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal II*. Quinta edición, México, IURE Editores, S.A. de C.V., 2005, p.1.

⁸² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Art. 31, primer párrafo, fracción. IV. *Op. cit., ídem*.

⁸³ Instituto de Investigaciones Jurídicas y Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Devolución de cantidades enteradas por inconstitucionalidad de la norma tributaria, no comprende el pago de intereses indemnizatorios. I. Los principios tributarios constitucionales*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Documento digital disponible para su consulta en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3283/4.pdf>, 2012, p. 13.

En concordancia, los artículos 14 y 16 de la CPEUM, proporcionan la protección del orden jurídico total del Estado mexicano, estableciendo los principios de irretroactividad de la ley en perjuicio de personal alguna y de legalidad respectivamente, que en su conjunto representan una de las instituciones más relevantes y amplias de todo régimen de derecho.⁸⁴ Por ello, se advierte la existencia y relación que hay entre los diversos principios constitucionales en materia tributaria, lo cual establece una subordinación de la actividad tributaria del Estado a las disposiciones constitucionales a efectos de no imponer un tributo si no está expresamente señalado por la ley.

El debido cumplimiento de las obligaciones de los gobernados al contribuir al gasto público, se encuentra condicionado a que el Estado garantice la materialización de las aportaciones en beneficios sociales, como educación, salud, seguridad, crecimiento económico, programas sociales, así como el impulso y aplicación de los derechos humanos en todas sus instituciones y actos, por medio de un sistema subconstitucional que, en México se divide en leyes generales, leyes especiales, reglamentos y reglas, para que el Sistema impositivo mexicano funcione adecuadamente, mediante esta contraprestación.

Lo anterior se ve reflejado en el impulso a la certeza jurídica como valor primordial de la relación jurídico tributaria entre el Estado y el contribuyente, basado en la honestidad y confianza entre éstos, ejemplo de ello, fue lo expresado por el Ejecutivo Federal en la exposición de motivos de la Iniciativa con Proyecto de Decreto por el cual se reformaron diversas disposiciones tributarias, mejor conocida como la presentación del —Paquete Económico para 2022—, cuyos puntos relevantes se presentan a continuación:

- a) Simplificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Esperando del contribuyente honestidad, cumplimiento oportuno y solidario.
- b) Demandar que el Estado ejercite sus atribuciones con eficiencia, legalidad, transparencia y rendición de cuentas.
- c) Aprovechar los medios tecnológicos para asegurar el debido cumplimiento de las normas tributarias en ejercicio de sus facultades de gestión tributaria.

⁸⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Arts. 14 y 16. *Op. cit.*, pp. 17 a 19.

- d) Otorgar certeza jurídica a los contribuyentes, dando mayor claridad en la aplicación de las normas tributarias.⁸⁵

Estas premisas, conforman la responsabilidad hacendaria del Estado, que debe ser atendida en todo momento por las autoridades en materias fiscal y tributaria,⁸⁶ mediante las disposiciones aplicables de la CPEUM, mismas que consagran los principios tributarios que determinan las reglas procedimentales del Sistema impositivo mexicano, ya que no solamente impone las obligaciones tributarias del contribuyente, sino que también construye el marco jurídico por el cual reconoce sus derechos dentro del procedimiento para que se cumplan de acuerdo con estos principios, prueba de ello, es la Ley Federal de Derechos del Contribuyente.

2.1.2. La Ley Federal de Derechos del Contribuyente

Es menester señalar algunos de los derechos de los contribuyentes, más relevantes, contenidos en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente (LFDC), en sus aspectos generales; de información, difusión y asistencia al contribuyente; de derechos y garantías en los procedimientos de comprobación, así como en el procedimiento sancionador:

Artículo 1o.- La presente Ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales. En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación.

...

Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

⁸⁵ Cfr., Cámara de Senadores. Gaceta Parlamentaria. *Iniciativa del Ejecutivo Federal-Que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos.* 08/09/2021. Documento digital disponible para su consulta en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/65/2021/sep/20210908-D.pdf>, pp. I a III. Paráfrasis.

⁸⁶ La *responsabilidad hacendaria* es la observancia de los principios y las disposiciones de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Financiera, la Ley de Ingresos, el Presupuesto de Egresos y los ordenamientos jurídicos aplicables que procuren el equilibrio presupuestario, la disciplina fiscal y el cumplimiento de las metas aprobadas por el Congreso de la Unión. Cámara de Diputados. *Glosario de Términos más usuales en materia de Ingreso, Gasto y Deuda Pública*. Palacio Legislativo de San Lázaro, Ciudad de México, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Cámara de Diputados, LXIII Legislatura, 06 de abril 2018. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2014/noviembre/cefp0202014.pdf>, p. 59.

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

...

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

...

Artículo 4o.- Los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

...⁸⁷

En este primer capítulo de disposiciones generales, se señala que contiene los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales, para ser informados y asistidos por ellas en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de manera que resulte menos onerosa para éstos, facilitándoseles el ejercicio de sus derechos, en todo momento para su beneficio.

Por su parte, el artículo 5º, de la LFDC, establece la garantía a la información, difusión y asistencia al contribuyente, ya sea de forma no vinculante, por medio la difusión de los textos actualizados de las normas tributarias en sus páginas de Internet, o de manera vinculante, a través de la publicación en el DOF de los criterios emitidos por las autoridades, dejando en claro que los contribuyentes que se apeguen a ellos, quedarán exentos de responsabilidad fiscal.⁸⁸

Los artículos 19 y 20 del mismo ordenamiento, establecen los derechos y garantías en los procedimientos de comprobación, lo que promueve la certeza jurídica⁸⁹ y el artículo 21 de ésta ley, manifiesta los derechos y garantías en el procedimiento sancionador, presumiéndose la buena fe del contribuyente hasta que la autoridad demuestre lo contrario, tarándose de la comisión de infracciones tributarias.⁹⁰

⁸⁷ Ley Federal de Derechos del Contribuyente. Arts. 1, 2, primer párrafo, fracciones I y IX y 4 primer párrafo. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Publicada en el DOF el 23 de junio de 2005. Nueva Ley publicada en el DOF el 23 de junio de 2005. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>, pp. 1 y 2.

⁸⁸ Cfr., *ibídem*, Art. 5, p. 3. Paráfrasis.

⁸⁹ Cfr., *ibídem*, Arts.19 y 20, p. 5. Paráfrasis.

⁹⁰ Cfr., *ibídem*, Art. 21, p. 5. Paráfrasis.

De esta manera la LFDC, se cimienta en los principios constitucionales, de legalidad, proporcionalidad y equidad, al reconocer los derechos y otorgar las garantías dentro de los procesos y procedimientos que determinan la relación jurídico tributaria, en aras de facilitar la cultura contributiva voluntaria, derivados de las normas jurídicas a nivel federal que determinan por antonomasia, el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes por sus actividades económicas internas y al exterior, como lo son el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera.

2.1.3. El Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera

El Código Fiscal de la Federación (CFF), es un compendio que contiene aspectos fiscales, obligaciones y derechos de los contribuyentes en relación con el cumplimiento de los impuestos federales, es decir, contiene y reglamenta las diferentes vertientes en materia tributaria. El artículo 1º, párrafo primero del CFF, además de recalcar la obligación de que las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir a los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas, establece en su párrafo segundo que “la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.”⁹¹

A efectos de realizar la recaudación material de las contribuciones que señala el CFF, en su artículo 4º, segundo y tercer párrafos, se legitima la aparición de los entes encargados de materializar la política fiscal: la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y el Servicio de Administración Tributaria (SAT), el primero como administrador de los tributos y el segundo como recaudador de los tributos.⁹²

El SAT, logra su cometido, mediante la emisión de las reglas de carácter general que determinan los procedimientos recaudatorios de los tributos que tenga derecho a percibir el Estado. En este sentido, el artículo 5º, párrafos primero y segundo del CFF, señalan que:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Las otras

⁹¹ Código Fiscal de la Federación. Art. 1º, párrafos primero y segundo. *Op. cit.*, p. 1.

⁹² *Cfr.*, *ibídem*, Art. 4, párrafos segundo y tercero, pp. 2 y 3. Paráfrasis.

disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.⁹³

En cuanto a las contribuciones, el artículo 6º, párrafos primero, segundo y tercero del CFF, establecen que:

Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o, de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.⁹⁴

Es así como la determinación de la obligación fiscal, consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida, además del momento en que se deben de pagar las contribuciones que se encuentran fundamentadas en las leyes fiscales, y en las normas de procedimiento ulteriores para su debido cumplimiento en la forma, fecha y plazo señalados en ellas, dando paso a las resoluciones que la autoridad publica anualmente, como reglas de carácter general.

Para este debido cumplimiento, el artículo 33, fracción I, inciso g) del CFF, señala que:

...las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y ciudadanía, procurando publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes, dichas resoluciones no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.⁹⁵

Además de las reglas de procedimiento referidas, el artículo 35 del CFF, señala que:

⁹³ *Ibidem*, Art. 5, párrafos primero y segundo, p. 3.

⁹⁴ Código Fiscal de la Federación, Art. 6, párrafos primero, segundo y tercero. *Op. cit.*, pp. 4 y 5.

⁹⁵ *Ibidem*, Art. 33, fracción I, inciso g), p. 76.

Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y **únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.**⁹⁶

De lo anterior, se observa el ímpetu de las autoridades fiscales al publicar sus reglas procedimentales para la mejor comprensión, interpretación, aplicación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y tributarias, al especificarse que no generarán obligaciones adicionales a las ya establecidas, siendo claras en que las normas fiscales deben ser publicadas en el Diario Oficial de la Federación (DOF) para causar sus efectos jurídicos, esto último es la pauta para la diferenciación de las reglas y criterios que emite la autoridad, ya que los criterios no son publicados en el DOF ni son vinculantes para el contribuyente.

Por su parte, la Ley Aduanera (LA), así como como las demás leyes y ordenamientos aplicables en el campo de importación y exportación, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías, pudiéndose aplicar de manera supletoria el CFF a las disposiciones de la LA, la cual en su artículo 90, establece los regímenes aduaneros que se dividen en: Definitivos; Temporales; Depósito Fiscal; Tránsito de mercancías; Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado y; Recinto fiscalizado estratégico.⁹⁷

De igual forma esta ley reconoce las reglas ulteriores procedimentales en su artículo 2º, fracción VI y VII, señalando que para los efectos de la LA, se considera como —reglamento— a el Reglamento de la Ley Aduanera y como —reglas— a las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración tributaria.⁹⁸

⁹⁶ *Ibidem*, Art. 35, p. 80. Énfasis agregado.

⁹⁷ *Cfr.*, Ley Aduanera, Arts. 1º, primer párrafo y 90. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Publicada en el DOF el 15 de diciembre de 1995. Última reforma publicada en el DOF el 12 de noviembre de 2021. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAdua.pdf>, pp. 1, 2 y 59. Paráfrasis.

⁹⁸ *Cfr.*, *ibidem*, Art. 2, fracciones VI y VII, p. 2. Paráfrasis.

El artículo anterior, hace la distinción entre Reglamento y las reglas de carácter general que emite el SAT, siendo éstas últimas, las disposiciones generales, cuyo objetivo es facilitar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en la LA y demás ordenamientos aplicables en materia de comercio exterior y aduanal, con base en los regímenes aduaneros que establece, mismos que a su vez, derivan en la regulación específica o especial de los impuestos en México.

Algunas de las leyes especiales en las que el Poder Legislativo, ha insertado cláusulas habilitantes para facultar al SAT a emitir reglas de carácter general necesarias para el cumplimiento procedimental de las obligaciones tributarias, se desprenden de las reformas realizadas en el año 2013 a la Ley del Impuesto al Valor Agregado y a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, implementadas para la mejor comprensión, interpretación y aplicación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y tributarias, derivadas de las actividades de comercio exterior.

2.1.4. La Ley del IVA y la Ley del IEPS

A raíz de las reformas publicadas el 11 de diciembre de 2013, en el Diario Oficial de la Federación (DOF), se estableció que las importaciones temporales de bienes estarían sujetas al pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), surgiendo la figura de la certificación e materia de IVA e IEPS, la cual tiene su fundamento en los artículos 28-A de la Ley del IVA y 15-A de la Ley del IEPS respectivamente, ambos artículos señalan lo siguiente:

Las personas que introduzcan bienes a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, podrán aplicar un crédito fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deba pagarse por la importación, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deba pagarse por las citadas actividades, siempre que obtengan una certificación por parte del Servicio de Administración Tributaria. Para obtener dicha certificación, las empresas deberán acreditar que cumplen con los requisitos que permitan un adecuado control de las operaciones realizadas al

amparo de los regímenes mencionados, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

La certificación a que se refiere el párrafo anterior tendrá una vigencia de un año y podrá ser renovada por las empresas dentro de los treinta días anteriores a que venza el plazo de vigencia, siempre que acrediten que continúan cumpliendo con los requisitos para su certificación.

El impuesto cubierto con el crédito fiscal previsto en este artículo, no será acreditable en forma alguna.

El crédito fiscal a que se refiere este artículo no se considerará como ingreso acumulable para los efectos del impuesto sobre la renta.

Las personas a que se refiere este artículo que no ejerzan la opción de certificarse, podrán no pagar el impuesto al valor agregado por la introducción de los bienes a los regímenes aduaneros antes mencionados, siempre que garanticen el interés fiscal mediante fianza otorgada por institución autorizada, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.⁹⁹

La política fiscal del momento, consideró implementar la figura de la certificación en materia de IVA e IEPS, para el impulso y desarrollo económico de México, así como para crear una cadena de cumplimiento permanente de las obligaciones fiscales y aduaneras de los contribuyentes, cuando éstos se causen con motivo de la introducción a territorio nacional de mercancías bajo los regímenes aduaneros que contiene el artículo 90 de la LA,¹⁰⁰ siempre que obtuvieran una certificación por parte del SAT.

Para dar a conocer los procedimientos que regulan las obligaciones tributarias en materia de comercio exterior, la autoridad recaudadora, se encuentra facultada para publicar en el DOF, las reglas de carácter general en materia de comercio exterior, las cuales establecen los procesos, formalidades y requisitos, para cumplir con los impuestos “internos

⁹⁹ Ley del Impuesto al Valor Agregado, Art. 28-A. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Publicada en el DOF el 29 de diciembre de 1978. Última reforma publicada en el DOF el 12 de noviembre de 2021. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf>, p. 40 y; Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Art. 15-A. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Publicada en el DOF el 30 de diciembre de 1980. Última reforma publicada en el DOF el 12 de noviembre de 2021. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf>, pp. 27 y 28.

¹⁰⁰ Cfr., Ley Aduanera, Art. 90. *Op. cit.*, *ídem*. Paráfrasis.

y al exterior” respectivamente, causados en México, al aportar al gasto público con base en los principios constitucionales y las políticas de su gobierno.

2.2. Las Reglas Generales de Comercio Exterior

Las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) que emite el SAT en materia de Comercio Exterior,¹⁰¹ son normas jurídicas que establecen qué, cómo, cuándo, dónde y con quién se deben realizar los trámites y procesos, formalidades y requisitos, para cumplir procedimentalmente, con los impuestos generados por actividades derivadas del comercio exterior causados, es decir, han sido diseñadas con el propósito de guiar de una manera sencilla, práctica y explicativa al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras.

Estas reglas y anexos son publicados en el Diario Oficial de la Federación de forma anual,¹⁰² haciendo referencia al ejercicio fiscal en curso para su identificación, no obstante, la autoridad puede publicar diversas modificaciones al año, cuando así lo estime conveniente. El fundamento para su emisión, se encuentra en normas jurídicas subconstitucionales, mediante artículos que las habiliten, como el Código Fiscal de la Federación, la Ley Aduanera, la Ley del IVA y la Ley del IEPS. Cabe mencionar que la publicación de las reglas, a su vez contiene anexos, instructivos de llenado de formatos y fichas, lo cual debe tener en cuenta el contribuyente, para cumplir con sus obligaciones.

Las “reglas de carácter general” con el transcurso del tiempo y de existencia del SAT, han cambiado de nombre y estructura, por ejemplo, en el año 2000 se conocían como Resolución Miscelánea de Comercio Exterior; en el año 2014 se conocieron como Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior y desde el año 2015, se conocen como Reglas Generales de Comercio Exterior, no obstante la nomenclatura, han encontrado

¹⁰¹ Las RGCE, se publican en el DOF, por la SHCP y el SAT, con fundamento en los artículos 1o. y 144 de la Ley Aduanera; 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación; 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; 14, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 8, primer párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y de conformidad con el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación. *Vid.*, RGCE para 2022.

¹⁰² Desde el 30 de marzo del año 1996, las reglas tuvieron su propio apartado en la miscelánea de comercio exterior, conociéndose como reglas fiscales de carácter general relacionadas con el comercio exterior y desde entonces se publican cada año en el DOF por la SHCP. *Vid.*, Carrasco Iriarte, Hugo. *Op. cit.*, p.258.

su validez formal en el respeto a los principios de Reserva de Ley y Reserva Reglamentaria, apegándose al contexto legal y reglamentario que rige su emisión.

En este tenor, las RGCE, fungen como los lineamientos que el Gobierno Federal, desarrolla para cumplir el fin de establecer la forma, medios y pasos para la correcta declaración de operaciones ante la aduana, cuyo objetivo agrupar y facilitar el conocimiento dictado por las autoridades aduaneras en materia generadas por actividades de comercio exterior, por lo que el desconocimiento e incumplimiento de las reglas, sus modificaciones y anexos, conlleva multas y sanciones, así como retrasos en sus tiempos estimados para las operaciones comerciales internacionales.¹⁰³

2.2.1. Tesis jurisprudenciales aplicables a las RGCE

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), ha acuñado algunas tesis jurisprudenciales con respecto a las reglas que emite el SAT en materia de comercio exterior, respecto a su naturaleza jurídica, obligatoriedad (reglas y criterios), orden jerárquico, así como a su fundamentación y motivación, para su correcta interpretación y aplicación. Estos criterios conforman su naturaleza jurídica, además de la necesidad de aplicación efectiva y eficaz, al resolver las contingencias sociales, así como su correcta fundamentación y motivación.

2.2.2. Obligatoriedad de las reglas y los criterios emitidos por el SAT

Una de las tesis, versa sobre la diferencia entre la interpretación de las normas jurídicas de la antes conocida Resolución Miscelánea de Comercio Exterior (ahora RGCE) y los criterios de interpretación de disposiciones fiscales que contienen los circulares internos, al señalar que las reglas tienen carácter obligatorio para el contribuyente y los criterios sólo son aplicables para la autoridad emisora:

¹⁰³ Cfr., Intertek. *Reglas Generales de Comercio Exterior*. Disponible para su consulta en: <https://www.intertek.com.mx/inspecciones-pre-embarque/reglas-generales-comercio-exterior/>, consultado el 27 de enero de 2023. Paráfrasis.

MISCELÁNEA FISCAL Y CIRCULARES QUE ESTABLECEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE DISPOSICIONES FISCALES, SUS DIFERENCIAS [TESIS HISTÓRICA].

De conformidad con el artículo 33, fracción I, inciso g) y último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior publicada en el Diario Oficial de la Federación, tiene carácter obligatorio para los contribuyentes, ya que es expedida en uso de las facultades que poseen las autoridades fiscales para reglamentar la aplicación de la ley en lo que ésta les reserve facultades, la cual constituye un agrupamiento de disposiciones de carácter general aplicables al comercio exterior, que por regla general se publica anualmente y regula diversas figuras jurídicas previstas en las leyes fiscales; cuya publicación, además, es indefectible, a fin de que sea del conocimiento de los contribuyentes, pudiendo en ocasiones publicarse aisladamente cuando sus efectos se limiten a periodos inferiores a un año. En cambio, de acuerdo al numeral 35 de la legislación en cita, los criterios que formulan los funcionarios fiscales facultados, constituyen simples juicios de interpretación de las leyes fiscales hacia el interior del Servicio de Administración Tributaria, que deben seguir las diversas dependencias en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales para garantizar su debido cumplimiento, que si bien resultan de aplicación necesaria hacia el interior de las dependencias, su contenido no necesariamente refleja su interpretación exacta, dado que se basa en el análisis de determinado precepto legal, cuyo alcance corresponde dilucidar en definitiva a los órganos jurisdiccionales atendiendo al caso concreto, de ahí que el propio precepto que los regula señale la prohibición de que éstos generen obligaciones para los particulares, los cuales sí pueden generar derechos en su favor, cuando se publican en el Diario Oficial de la Federación.¹⁰⁴

Si bien los criterios, resultan de aplicación necesaria hacia el interior de las dependencias, su contenido no necesariamente refleja su interpretación exacta, dado que se basa en el análisis de determinado precepto legal, cuyo alcance corresponde dilucidar al órgano jurisdiccional, no obstante, el contribuyente puede utilizarlos a su favor, cuando le generen derechos, siempre que sean publicados en el DOF. De esta tesis, se deriva otro elemento en el derecho fiscal, conocido como criterios de interpretación, cuyo contenido es necesario conocer, al diferenciar cuando pueden ser útiles en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras.

¹⁰⁴ Tesis 376 (H), Registro digital: 1008356, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, diciembre de 2000, página 1244. Disponible para su consulta en: https://bj.scjn.gob.mx/doc/tesis/DfZrMHYBN_4klb4HnIoV/reglas%20generales%20de%20comercio%20exterior%20, consultado el 27 de enero de 2023.

2.2.3. Naturaleza jurídica de las RGCE

Otra tesis, señala que las reglas generales administrativas en materia de comercio exterior, pueden regular las obligaciones de los gobernados, siempre y cuando respeten los principios de reserva de ley y reserva reglamentaria, apegándose al contexto legal y reglamentario que rige su emisión:

COMERCIO EXTERIOR. LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS EN ESA MATERIA PUEDEN REGULAR OBLIGACIONES DE LOS GOBERNADOS, SIEMPRE Y CUANDO RESPETEN LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y RESERVA REGLAMENTARIA, Y SE APEGUEN AL CONTEXTO LEGAL Y REGLAMENTARIO QUE RIGE SU EMISIÓN.

Las referidas reglas generales las emite el Presidente del Servicio de Administración Tributaria con base en los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, los que a su vez se sustentan en los diversos 73, fracción XXX y 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que no existe impedimento constitucional para que mediante esas reglas se regulen determinadas obligaciones de los gobernados, siempre y cuando no incidan en una materia sujeta a reserva de ley y no rebasen el contexto legal y reglamentario que rige su emisión, aunado a que aquéllas no se rigen por lo previsto en los artículos 33, penúltimo párrafo y 35 del Código Fiscal de la Federación, ya que éstos se refieren a los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas que inciden en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que por su propia naturaleza no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativos sobre el alcance de alguna disposición de observancia general, y de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, otorgar derechos a los contribuyentes, a diferencia de las citadas reglas generales, que son de cumplimiento obligatorio para los gobernados, sin menoscabo de que alguna de ellas, en virtud de sentencia dictada en algún medio de defensa jurisdiccional establecido por el orden jurídico nacional, pueda perder sus efectos total o parcialmente, por no respetar los mencionados principios que rigen su emisión.¹⁰⁵

Sin embargo, las reglas pueden perder sus efectos total o parcialmente, por sentencia dictada en algún medio de defensa jurisdiccional, por no respetar los principios que rigen su emisión y, por lo que respecta a los criterios de interpretación de disposiciones fiscales, su propia naturaleza no puede generar una obligación a los gobernados, salvo otorgar

¹⁰⁵ Tesis 2a./J.107/2004, Registro digital: 180700, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 13 de agosto de 2004. Disponible para su consulta en: https://bj.scjn.gob.mx/doc/tesis/Q_ZsMHYBN_4klb4HUb5t/reglas%20generales%20de%20comercio%20exterior%20, consultado el 27 de enero de 2023.

derechos, siempre que sean publicados en el DOF; esto sustenta su estructura jerárquica, validez y límites legales.

2.2.4. Fundamentación y motivación de las RGCE

En cuanto a su fundamentación y motivación, se señala en diversa tesis que, las reglas son disposiciones de observancia general, y por tanto, actos materialmente legislativos que tienen su fundamento en una cláusula habilitante prevista en una ley o en un reglamento al tenor del cual se faculta la autoridad administrativa para emitirlos y estableciéndose como necesarias para aplicar la legislación fiscal y aduanera, derivadas de la existencia de situaciones sociales que reclamen ser legalmente reguladas, siendo este su fundamento y su motivación:

REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR EMITIDAS POR EL JEFE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. SU FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.

Las reglas referidas son disposiciones de observancia general y, por tanto, actos materialmente legislativos que tienen su fundamento en una cláusula habilitante prevista en una ley o en un reglamento al tenor del cual se faculta a la autoridad administrativa para emitirlos. Así, para que dichas reglas cumplan con los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es suficiente con que el Jefe del Servicio de Administración Tributaria cite alguno de los supuestos legales que lo facultan para expedirlas, esto es, por ejemplo, los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, que lo autorizan para expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, sin que sea necesario que adicionalmente exponga las causas o razones por las cuales ejerce sus atribuciones en la materia, ya que como acontece con las leyes en sentido formal, basta la existencia de situaciones sociales que reclamen ser legalmente reguladas para que se colme el requisito de motivación que, por mandato constitucional, deben observar todos los actos de autoridad.¹⁰⁶

De acuerdo con las tesis jurisprudenciales, las RGCE tienen carácter obligatorio para el contribuyente y los criterios sólo son aplicables para la autoridad emisora, no obstante, el

¹⁰⁶ Tesis 2a./J.85/2013 (10a.), Registro digital: 2004306, Segunda Sala, Semanario Judicial del al Federación y su Gaceta, 08 de mayo de 2013. Disponible para su consulta en: https://bj.scjn.gob.mx/doc/tesis/SPduMHYBN_4klb4H14AA/*%20AND%20reglas%20de%20caracter%20gen%20en%20materia%20de%20comercio%20exterior%20emitidas, consultado el 27 de enero de 2023.

contribuyente, puede utilizarlos a su favor, cuando le generen derechos, al ser publicados en el DOF y así, estar en posibilidad de ejercitar su contenido en beneficio del gobernado.

Por ello, las reglas pueden regular las obligaciones de los gobernados, siempre y cuando respeten los principios de reserva de ley y reserva reglamentaria, así como su procedimiento legal para su emisión, ya que son actos materialmente legislativos que tienen su fundamento en una cláusula habilitante, prevista en una ley o en un reglamento al tenor del cual se faculta la autoridad administrativa para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, como es el caso de regular el procedimiento del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e IEPS.

2.3. El Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e IEPS

La figura del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas (RECE), modalidad IVA e IEPS, contemplado en el Título 7, de las RGCE que emite el SAT,¹⁰⁷ deriva de la certificación en materia de IVA e IEPS, contemplada en la Reforma Fiscal publicada en el DOF el 11 de diciembre de 2013 en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2014, en donde se estableció que las importaciones temporales de bienes estarían sujetas al pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), de ahí deriva su modalidad.¹⁰⁸

Tanto la certificación como el actual RECE, permitieron solicitar la aplicación de un crédito fiscal equivalente al 100% de la cantidad que deba pagarse por concepto del IVA e IEPS, cuando éstos se causen con motivo de la introducción a territorio nacional de mercancías bajo los regímenes aduaneros de importación temporal, siempre que obtengan

¹⁰⁷ *Vid.*, la denominación completa es Título 7. Esquema Integral de Certificación Capítulo 7.1. Disposiciones Generales Requisitos generales para la obtención del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas. *Vid.*, las reglas 7.1.1., 7.1.2., 7.1.3., 7.1.6., 7.1.7. y 7.1.8., de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020.

¹⁰⁸ *Vid.*, RCGMCE para 2014, Capítulo 5. Disponible para su consulta en: <https://www.sat.gob.mx/normatividad/62864/reglas-generales-de-comercio-exterior>, consultado el 27 de enero de 2023.

una certificación por parte del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con los artículos 28-A, primer párrafo de la LIVA, 15-A, primer párrafo de la LIEPS.¹⁰⁹

La solicitud del RECE, es un procedimiento en forma de juicio que se realiza y sustancia, ante la autoridad recaudadora competente en materia de comercio exterior, principalmente fundamentado en las reglas y sus anexos que, al finalizar satisfactoriamente, el contribuyente obtiene (por medio de un acto administrativo) el registro en el Esquema de Certificación de Empresas, en la modalidad solicitada por uno, dos o tres años que, podrán ser renovados hasta por el mismo lapso.

Para obtener el RECE, el solicitante debe cumplir con diversos requisitos de índole fiscal y aduanera, en el caso de que no se cumplan durante la solicitud inicial o posterior a su obtención, la autoridad podrá emitir un acto administrativo de requerimiento de información y/o documentación, para solventar las inconsistencias y así obtenerlo, conservarlo o renovarlo; de lo contrario, obtendrá una negativa, cancelación o suspensión del mismo (si es que se obtuvo previamente).

Para su mejor comprensión, la autoridad ha agrupado a las reglas de comercio exterior, de manera que, el RECE, se encuentra en el llamado Título 7. Esquema Integral de Certificación, contando a su vez, con varios Capítulos como: 7.1. Disposiciones Generales; 7.2., Obligaciones, requerimientos, renovación y cancelación en el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas; 7.3. Beneficios del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas; 7.4. Garantía del interés fiscal en el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas y; 7.5. Registro del Despacho de Mercancías de las Empresas.¹¹⁰ Cada Capítulo se desglosa en diversas reglas, dependiendo de su contenido y así, facilitar su contenido al contribuyente.

¹⁰⁹ Cfr., Servicio de Administración Tributaria. *Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, Modalidad IVA e IEPS*. Disponible para su consulta en: <https://www.sat.gob.mx/tramites/14661/obten-tu-registro-en-el-esquema-de-certificacion-de-empresas>, consultado el 27 de enero de 2023. Paráfrasis.

¹¹⁰ Vid., Título 7. Esquema Integral de Certificación, Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, publicadas en el en el DOF el 24 de julio de 2020.

2.3.1. Requisitos generales para la obtención del RECE

La regla 7.1.1., primer párrafo, de las RGCE, establece que para los efectos de los artículos 28-A, primer párrafo de la LIVA, 15-A, primer párrafo de la LIEPS y 100-A de la LA, los interesados en obtener el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas bajo las modalidades de IVA e IEPS, Comercializadora e Importadora, Operador Económico Autorizado y Socio Comercial Certificado, deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- I. Para el caso de las personas morales, deberán estar constituidas conforme a la legislación mexicana.
- II. Estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras; asimismo haber autorizado al SAT para hacer pública la opinión positiva sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales en términos de la regla 2.1.27. de la RMF.
- III. Tener personal registrado ante el IMSS o mediante subcontratación de trabajadores en los términos y condiciones que establecen los artículos 15-A al 15-D de la LFT y cumplir con la obligación de retener y enterar el ISR de los trabajadores.

Las empresas que ejecuten obras o presten servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de la contratante, deberán estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

- IV. No encontrarse en el listado de empresas publicadas por el SAT en términos de los artículos 69 con excepción de lo dispuesto en la fracción VI y 69-B, cuarto párrafo del CFF.
- V. Contar con certificados de sellos digitales vigentes, así como no encontrarse en alguno de los supuestos previstos en el artículo 17-H Bis del CFF, durante los últimos 12 meses, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud.
- VI. Tener registrados ante el SAT todos los domicilios en los que realicen actividades vinculadas con el Programa de maquila o exportación o utilicen para el desarrollo de sus actividades económicas y de comercio exterior, en términos de los artículos 27, Apartado B, fracciones II y III del CFF y 29, fracción VIII del Reglamento del CFF.
- VII. Contar con un medio de contacto actualizado para efectos del Buzón Tributario, en términos del artículo 17-K, penúltimo párrafo del CFF.
- VIII. No encontrarse suspendida en el Padrón de Importadores o en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos o Padrón de Exportadores Sectorial.
- IX. Permitir en todo momento el acceso al personal de la AGACE a la visita de inspección inicial o inspecciones de supervisión sobre el cumplimiento de los parámetros de la autorización bajo la cual se realizan las operaciones de comercio exterior.

- X. Contar con clientes y proveedores en el extranjero, directa o indirectamente vinculados con el régimen aduanero con el que se solicita el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas y con los que hayan realizado operaciones de comercio exterior durante los últimos 12 meses, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud.
- XI. En su caso, contar con proveedores de insumos adquiridos en territorio nacional, vinculados al proceso bajo el régimen que está solicitando el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, durante los últimos 6 meses, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud.
- XII. Contar con el legal uso o goce del inmueble o inmuebles en donde se llevan a cabo los procesos productivos o la prestación de servicios según se trate, en el que se establezca un plazo forzoso de al menos un año de vigencia y que aún tenga una vigencia de por lo menos 8 meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud.
- XIII. No haber interpuesto por parte del SAT, querrela o denuncia penal en contra de socios, accionistas, representante legal o integrantes de la administración de la empresa solicitante o, en su caso, declaratoria de perjuicio; durante los últimos 3 años anteriores a la presentación de la solicitud.
- XIV. Llevar el control de inventarios de conformidad con el artículo 59, fracción I de la Ley.
- XV. Llevar la contabilidad en medios electrónicos e ingresarla mensualmente a través del portal del SAT, de conformidad con el artículo 28, fracciones III y IV del CFF y las reglas 2.8.1.6. y 2.8.1.7. de la RMF.
- XVI. Los socios o accionistas, según corresponda, representante legal con facultad para actos de dominio e integrantes de la administración, de conformidad con la constitución de la empresa solicitante, se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- XVII. Que sus socios o accionistas e integrantes de la administración, no se encuentren vinculados con alguna empresa a la que se hubiere cancelado su Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, de conformidad con la regla 7.2.4., Apartado A, fracciones V, VI y VII y Apartado B, fracciones II y III y/o de la regla 7.2.5., fracciones VI, VII y XI.
- XVIII. Haber realizado el pago del derecho a que se refiere el artículo 40, inciso m) de la LFD, en relación con el Anexo 19 de la RMF vigente a la fecha de presentación de la solicitud del registro.¹¹¹

¹¹¹ *Ibidem*, regla 7.1.1., primer párrafo, fracciones I a XVIII.

Dentro de las dieciocho fracciones anteriores, es posible observar que la autoridad señala requisitos de cumplimiento previo de índole fiscal y aduanera, derivadas de las actividades económicas y de comercio exterior de las personas morales, de conformidad con la legislación mexicana, como lo es el Código Fiscal, la Ley Aduanera, la Ley del IMSS, la Ley Federal del Trabajo o la Ley Federal de Derechos, así como haber realizado el pago de derechos previos a la solicitud del RECE, no solamente para la modalidad IVA e IEPS, sino para otras figuras que la autoridad considera “similares” como la Comercializadora e Importadora, Operador Económico Autorizado y Socio Comercial Certificado.

2.3.2. Requisitos específicos del RECE, modalidad IVA e IEPS

La regla 7.1.2., de las RGCE, señala los requisitos que deberán acreditar los interesados en obtener la modalidad de IVA e IEPS, rubro A (por un año calendario), así como los requisitos adicionales que deberán acreditar por operar bajo alguno de los regímenes aduaneros contemplados en el artículo 90 de la Ley Aduanera. Los contribuyentes que hayan cumplido con los requisitos, estarán inscritos y activos en la modalidad de IVA e IEPS en el rubro A, con excepción de los contribuyentes que operen bajo el régimen de Recinto Fiscalizado Estratégico, por su propia y especial naturaleza.¹¹²

La regla 7.1.3., de las RGCE, establece los requisitos que deberán acreditar los interesados en obtener la modalidad de IVA e IEPS, rubros AA y AAA (por dos y tres años respectivamente), además de lo establecido por las reglas 7.1.1 y 7.1.2., que se basan en un mayor cumplimiento fiscal —no contar con créditos fiscales—y una mayor antigüedad de operaciones al amparo del régimen para el cual solicitan el registro. Si cumplen con estos requisitos quedarán inscritos y activos en la modalidad de IVA e IEPS en el rubro AA o AAA, con la posibilidad de solicitar en cualquier momento, el cambio de modalidad, siempre que acrediten los requisitos correspondientes.¹¹³

¹¹² Cfr., *ibídem*, regla 7.1.2. Paráfrasis.

¹¹³ Cfr., *ibídem*, regla 7.1.3. Paráfrasis.

Las reglas 7.1.6., 7.1.7. y 7.1.8., de las RGCE, establecen los plazos para la emisión de resoluciones para determinar el registro y su vigencia que será de un plazo no mayor a 60 días hábiles; la acreditación de requisitos a empresas que pertenezcan a un mismo grupo de empresas que sean propiedad en forma directa de una misma persona física o moral residente en México o en el extranjero y;¹¹⁴ la acreditación de requisitos para empresas que hayan operado a través de una empresa con Programa de la Industria Maquiladora, Manufacturera y de servicios de Exportación (IMMEX), en la modalidad de albergue.¹¹⁵

2.3.3. Pago de derechos del RECE, modalidad IVA e IEPS de años anteriores

Con la publicación del 24 de julio de 2020, correspondiente a la primera resolución de modificaciones a las RGCE, se adicionó la fracción XVIII a la regla 7.1.1., que contempla como requisito general para obtener cualquier modalidad del RECE, acreditar el pago de derechos vigente a la fecha de presentación de la solicitud del registro.

De igual forma, se adicionó la fracción XI a la regla 7.2.1. (obligaciones en el RECE) para establecer que, con independencia de la modalidad, cuya vigencia sea de 2 o 3 años, se debe realizar el pago anual de derechos al cumplirse uno y dos años de que se emita la resolución por la que se autorice su registro y presentarlo ante la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior (AGACE), dentro de los 15 días siguientes, mediante escrito libre.

En concordancia, se incluyó reforma a la regla 7.2.2. (causales de requerimiento), rubro A, fracción VI, estableciendo que la empresa que no realice el pago de derechos anual o por renovación puede ser requerida y, en caso de no desvirtuar las inconsistencias la AGACE procederá al inicio del procedimiento de cancelación del Registro —lo que conlleva

¹¹⁴ Cfr., Servicio de Administración Tributaria. *Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e IEPS. Información adicional.* Disponible para su consulta en: <https://www.sat.gob.mx/tramites/14661/obten-tu-registro-en-el-esquema-de-certificacion-de-empresas>, consultado el 27 de enero de 2023. Paráfrasis.

¹¹⁵ Cfr., Séptima resolución de modificaciones a las RGCE para 2020, reglas 7.1.6, 7.1.7. y 7.1.8. Paráfrasis.

la suspensión de los beneficios del RECE—, mismo que de no subsanarse procederá la cancelación del registro y que no podrá solicitarse dentro de los próximos dos años.¹¹⁶

En ese sentido, se modificó el cuarto párrafo de la regla 7.2.3., de las RGCE para establecer como requisito para aquellas empresas que soliciten su renovación en el RECE, en cualquier modalidad, deberán haber realizado el pago de derechos correspondiente a que se refiere el artículo 40, inciso m) de la Ley Federal de Derechos (LFD). Este requisito fue ampliamente interpretado y argumentado en un criterio no publicado en el DOF por el SAT, dado a conocer al público en general en una página electrónica para su explicación y aplicación extensa en el mes de agosto de 2020.

Siendo el pago de derechos parte de las contribuciones, así como la LFD una ley de índole fiscal, señala que la SHCP, mediante el SAT, se proporcionará la asistencia legal a los encargados de la prestación de los servicios públicos o del otorgamiento del uso, goce, explotación o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, con el fin de que se cumplan las formalidades previstas en las disposiciones fiscales, previo pago de la prestación, salvo los casos que la ley señale que sea posterior, por lo que cuando tenga que ser un pago por anticipado y no se compruebe, la prestación no se proporcionará.¹¹⁷

¹¹⁶ De conformidad con la regla 7.2.4., párrafos, dos, tres, cuatro y cinco, de las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) para 2020, si el contribuyente no subsanó la inconsistencia en tiempo y forma, procederá el acto administrativo llamado inicio de procedimiento de cancelación que, se puede interpretar como una segunda oportunidad para subsanar la inconsistencia, sin embargo, su emisión conlleva la suspensión de los beneficios del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas (RECE). Por ello, la autoridad aduanera notificará en términos de los artículos 134 del Código Fiscal de la Federación y/o 9-A y 9-B de la Ley Aduanera, el inicio del procedimiento, señalando las causas que lo motivan, y ordenará la suspensión de los efectos del RECE otorgado y le concederá un plazo de 10 días para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convengan. Las autoridades aduaneras deberán dictar la resolución que corresponda en un plazo que no excederá de 4 meses, contados a partir de la notificación del inicio del procedimiento, ya sea, cerrando el procedimiento en favor del contribuyente, al haber contestado en tiempo y forma, activándosele los beneficios de registro, o en su caso, no haber contestado en tiempo y forma, por lo que se le cancelará el registro. Los contribuyentes a los cuales se les haya cancelado el RECE en la modalidad de IVA e IEPS, en cualquiera de sus rubros, no podrán acceder nuevamente a las mismas hasta transcurridos 2 años contados a partir de que se notifique la resolución. *Vid.*, Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, regla 7.2.4., *op. cit.*

¹¹⁷ *Cfr.*, Ley Federal de Derechos, Art. 3º, primero, segundo y tercer párrafos. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Publicada en el DOF el 31 de diciembre de 1981. Última reforma publicada en el DOF el 14 de noviembre de 2022. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFD.pdf>, p. 3. Paráfrasis.

2.3.4. Criterios no publicados en el DOF para el pago de derechos del RECE

En el mes de agosto de 2020, el SAT dio a conocer a los contribuyentes sus criterios conforme al pago de derechos de empresas certificadas, por medio de la página electrónica: <http://omawww.sat.gob.mx/pdec/Paginas/index.html>, en la que se encuentran las notas informativas emitidas por la AGACE, denominadas: Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas; Ejemplo de cálculo para pago de derechos con actualización o recargos; Paso a paso para obtener e imprimir formato de hoja de ayuda y; Paso a paso para obtener los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), derivados del pago de derechos del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, mismas que se exhiben como Anexos A, B, C y D, al final de esta investigación.

En la nota denominada Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas, se señala que las empresas que obtengan la Inscripción al Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, en de las modalidades IVA e IEPS, Comercializadora e Importadora, Operador Económico Autorizado y Socio Comercial Certificado, deben realizar el pago por concepto de derechos, conforme al artículo 40, primer párrafo, inciso m), segundo y tercer párrafos de la LFD, exigible a partir del ejercicio 2015, salvo para el caso de Socio Comercial Certificado, que es exigible desde el 2019.¹¹⁸

A criterio de la autoridad, lo anterior, debe hacerse con independencia de que se haya establecido o no en las RGCE, el acreditar el pago de derechos como un requisito indispensable, toda vez que esa omisión de más de cinco años (desde el año 2013 al 2020) en las reglas por parte de la autoridad, no exime a quienes hayan solicitado u obtenido en ese periodo la certificación, autorización o registro, de realizar el pago de la contribución por cada año que la misma haya tenido vigencia, cuyo fundamento principal se encuentra en la LFD, en relación con los artículos 5 y 6 del CFF.

¹¹⁸ El pago de estos derechos, tratándose de las modalidades IVA e IEPS y Socio Comercial Certificado, se incluyó como requisito, a partir de la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, realizada el 24 de julio de 2020. Gobierno de México. *Vid.*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Servicio de Administración Tributaria. *Pago de derechos de empresas certificadas. Nota informativa. Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas*, pp. 1 y 2. Disponible para su consulta en: <http://omawww.sat.gob.mx/pdec/Paginas/index.html>, consultada el 19 de septiembre de 2022.

La nota informativa en comento, señala que al tratarse de una obligación fiscal, el haber omitido el pago de derechos oportuno, generó la determinación de un crédito fiscal, las facultades para determinar su importe y requerirlo; este crédito incluye la suerte principal, actualización, multas y recargos, conforme a las disposiciones fiscales vigentes, en términos generales de hasta cinco años, agregándose que no se impondrán multas cuando se cumpla con el pago de manera espontánea de conformidad con el artículo 73 del CFF.¹¹⁹

En este sentido la autoridad, señaló que desde finales del año 2013, cuando se implementó en las reglas, la entonces certificación en materia IVA e IEPS, no se solicitó en las reglas pago de derechos alguno, sino hasta mediados del año 2020, cuando el pago que se refiere en la LFD se interpretó y se agregó a las reglas, tanto como requisito como causal de requerimiento para el registro modalidad IVA e IEPS, dando entender a los contribuyentes que fue su omisión y no de la autoridad, el no haber pagado los derechos por todo ese lapso; omisión que generó un crédito fiscal, actualizado y recargado por el trascurso del tiempo en que no se pagó y que si se paga antes de ser requerido por la autoridad, no se sumará el importe por multa.

Por último, la nota informativa de pago de derechos, establece las formas de pago que tiene el contribuyente para efectuarlo por su solicitud y/o renovación de los trámites en comento, y presentarlo ante la AGACE, ya sea por Ventanilla Digital o mediante los correos electrónicos contenidos en la misma nota, especificándose que pueden apoyarse en la información contenida en las notas informativas puestas a su disposición en la misma página electrónica, para el cálculo actualizado y recargado, su pago conforme a la hoja de ayuda y la obtención de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet correspondientes.¹²⁰

En este tipo de criterios, se da a conocer a los contribuyentes interesados, sobre información relevante a cerca de su trámite de registro, por lo que es menester para ellos, estar al pendiente de cada comunicado y modificación/actualización, impuesta por la autoridad recaudadora, ya sea en el DOF o en otras fuentes que sean creadas para estos propósitos, para tratar de encontrarse así, al corriente en el cumplimiento de sus

¹¹⁹ Cfr., *ídem*. Paráfrasis.

¹²⁰ Cfr., *ibídem*, pp. 3 a 5. Paráfrasis.

obligaciones fiscales y aduaneras; en el caso del registro, a fin de evitar multas, requerimientos, suspensiones de los beneficios, o en su caso, la cancelación del mismo.

Esta es la forma de interpretar, argumentar y aplicar las normas jurídicas por parte de la autoridad administrativa en materia de comercio exterior, siendo el caso en particular el pago de derechos por el registro modalidad IVA e IEPS, esto es, sin tomar en consideración los principios constitucionales de irretroactividad de la ley en perjuicio del contribuyente y el de legalidad, interpretando de forma extensiva las normas fiscales para justificar sus reglas, procedimientos y criterios, al recaudar impositivamente las contribuciones, menoscabando la seguridad jurídica para ello, contrariamente a las metodologías de interpretación, argumentación y aplicación judiciales que, intentan solucionar este tipo de transgresiones a los derechos humanos y fundamentales de la autoridad.

2.4. Interpretación y argumentación del derecho, mediante la metodología jurídica judicial

Con base en el avance teórico para explicar el progreso ideológico y normativo que legitima la existencia del Estado, el neoconstitucionalismo como teoría, alude a una nueva visión del estado de derecho que parte del constitucionalismo, cuya característica primordial es la primacía de la constitución sobre las demás normas jurídicas y que viene hacer la distinción entre reglas como normas legalistas y principios como normas constitucionales. de ahí que el neoconstitucionalismo como metodología, sostenga que los principios constitucionales y los derechos fundamentales son un puente entre el derecho y la moral.¹²¹

Este parámetro axiológico, delimita el proceder de la metodología jurídica judicial, al tomar como punto de partida la constitucionalidad y convencionalidad de las normas jurídicas para su regulación y control, cuando se contraponen con los principios o se conflictúan con los fines del Estado. De esta manera, se configura otro punto primordial en

¹²¹ Cfr., Gil Rendón, Raymundo. *El neoconstitucionalismo y los derechos fundamentales*. Revista *Quid Iuris*, volumen 12, año 2011, pp. 43-61, Chihuahua, México. Documento digital disponible para su consulta en: <https://biblat.unam.mx/es/revista/quid-iuris-chihuahua/articulo/el-neoconstitucionalismo-y-los-derechos-fundamentales>, pp. 43, 51 y 52. Paráfrasis.

la metodología jurídica judicial, concerniente a la interpretación que el operador jurídico hace de las normas, así como de la argumentación que posteriormente hace para justificar sus decisiones ponderativas.

Esta forma de resolver puede considerarse subjetiva y arbitraria, no obstante, de esas resoluciones judiciales, se crean nuevos criterios de interpretación y argumentación del derecho que establece dogmas a seguir, para la resolución de casos en concreto, lo que paulatinamente, se convierte en objetividad y seguridad jurídica, por el perfeccionamiento de la metodología jurídica judicial que sigue consolidándose como la manera de proceder más efectiva y apegada a realidad jurídica y social, otorgando certeza donde la norma es oscura, plana, irreal o inexistente en la protección de los derechos humanos y fundamentales.

2.4.1. El paradigma de los derechos humanos y sus principios rectores

De acuerdo con la teoría de Kuhn (en Morales y Campos, 2018), *“a partir de paradigmas como el positivista, el principialista, el social democrático, por citar algunos, es que se configura el paradigma de los derechos humanos. Éste tuvo su origen en 1948 con la emisión de la Declaración Universal de Derechos Humanos y con la paulatina, pero ininterrumpida, juridificación internacional y nacional de dicha materia.”*¹²²

El paradigma de los derechos humanos, se ha adoptado desde las fuentes del derecho internacional, a través de los tratados y convenios, hasta su instauración a nivel nacional por los Estados participantes, adecuando la legislación interna para su reconocimiento, protección y garantía, lo cual establece un parámetro amplio de protección de los derechos humanos y fundamentales, constituidos en las fuentes internas y externas, siempre que sean las más amplias en cuanto a su protección para las personas.

¹²² Thomas Kuhn citado en Morales Vega, Luisa Gabriela y Campos Serrano, Carolina. *Derechos humanos y la interpretación de la Corte en México*. Primera edición, Thomas Reuters, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., México, 2018, p. 11.

Este paradigma está construido, bajo tres planos de principios. En primer lugar, aquellos que corresponden y caracterizan a los derechos humanos y fundamentales, los cuales son: universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En segundo lugar, los que definen la obligación del Estado, en cuanto a respetar, proteger, garantizar y promover los derechos humanos y fundamentales y, por último, los que corresponden a las personas y a los particulares, en cuanto a su obligación de respetar los derechos humanos y fundamentales de los demás.¹²³

Los derechos humanos, como paradigma son un tema recurrente de la cultura jurídica contemporánea que, en el caso de México, se han consolidado en su Constitución al ser partícipe de tratados internacionales y de convenciones en el tema, lo que a su vez, sigue permeando en su estructura jurídica, política y económica, requiriendo mayor desarrollo y estudio para que sus principios y características, sean respetadas y asimiladas por todas sus autoridades y por su población, dando legitimidad y legalidad a las actuaciones del Estado mexicano, dentro y fuera del país.

2.4.2. La reforma constitucional de junio de 2011 en México

La reforma a la Constitución mexicana en materia de derechos humanos y sus garantías, se publicó en el Diario Oficial, el 10 de junio de 2011, la cual tiene como mandato crear una nueva cultura de derechos humanos, poniendo en el centro la dignidad de las personas, mediante su reconocimiento y positivización en el artículo 1º de la Constitución Mexicana, del cual se resaltan los siguientes puntos:

- 1) En México todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en su Constitución y en los tratados internacionales, así como de las garantías para su protección.

¹²³ Cfr., Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos (ONU-DH). *20 Claves para conocer y comprender mejor los Derechos Humanos*. Folleto ilustrado, tercera edición, Publicado por ONU-DH, México, [Formato digital], 2016, pp. 7, 14 y 42. Paráfrasis.

- 2) Los derechos humanos se interpretarán de conformidad con la Constitución mexicana y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.
- 3) Todas las autoridades mexicanas, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, por ello, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.¹²⁴

De acuerdo con Vázquez y Serrano: *“la reforma constitucional en materia de derechos humanos que entró en vigor en junio de 2011, colocó en el centro de la actuación del Estado mexicano la protección y garantía de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales ratificados por éste.”*¹²⁵ Asimismo, agregan: *“Por ello, se trata de una reforma que impacta de manera sustantiva en la labor de todas las autoridades del país, toda vez que deben hacer efectiva la aplicación de la totalidad de las obligaciones reconocidas constitucionalmente.”*¹²⁶

Con este nuevo paradigma jurídico, México transita de ser un Estado legalista a un Estado democrático y constitucional de derecho, cuya labor es verificar en todo momento la convencionalidad y constitucionalidad de las normas y los actos de autoridad que emita, para que sean respetuosos de los derechos humanos y fundamentales, de conformidad con todos los principios ya mencionados, aplicando para ello, las normas más protectoras, ya sean internas o externas, así como las metodologías y técnicas más efectivas como mecanismos y estrategias para su máxima protección y garantía. En concordancia La Comisión Nacional de Derechos Humanos (CNDH), establece que:

Una transformación de tal envergadura reclama de estrategias y mecanismos adecuados y eficaces para garantizar que las disposiciones contenidas en la Constitución alcancen una plenitud en los efectos para los que han sido diseñadas. En este sentido, dotar de efecto útil a la reforma constitucional que

¹²⁴ Cfr., Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 1°. *Op. cit.*, pp. 1 y 2. Paráfrasis.

¹²⁵ Vázquez, Daniel y Serrano, Sandra. *Principios y obligaciones de derechos humanos: los derechos en acción*. Primera edición, Comisión de derechos Humanos del Distrito Federal, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, México, 2013. Documento digital disponible para su consulta en: <https://cdhcm.org.mx/wp-content/uploads/2015/05/5-Principios-obligaciones.pdf>, p. 4.

¹²⁶ *Ídem*.

nos ocupa sólo será posible en la medida que las instituciones, la sociedad y la academia sean capaces de **transformar la conciencia jurídica y social propia y la de todas las autoridades que diariamente se encuentran encargadas y encargados de darle vida el sistema normativo.**¹²⁷

Esto implica que, todos los operadores jurídicos se actualicen, para comprender, interpretar, argumentar y aplicar, de forma efectiva los principios, políticas y normas que determinan la regulación de la conducta humana, bajo el parámetro de la máxima protección y alcance de los derechos humanos, utilizando para ello, las metodologías y técnicas, de vanguardia, basadas en el razonamiento lógico jurídico y en la realidad social, como por ejemplo, las metodologías de adjudicación constitucional (métodos judiciales de ponderación), que los operadores judiciales aplican para la resolución de conflictos entre principios y normas.

2.4.3. Los derechos humanos y el poder judicial en México

Ya en la década de los años noventa, existía la preocupación de los operadores del derecho, por la protección a los derechos humanos, al concebirse la idea de un Poder Judicial en México eficaz, independiente y consciente de su deberes procesales y sustantivos para guardar y hacer valer los derechos humanos de cada persona. No obstante, la falta de independencia, la corrupción, la complicidad con el Poder Ejecutivo y ejemplos constantes de resultados injustos, minaron su prestigio y credibilidad, como sistema judicial efectivo, de acceso a la justicia de forma expedita, imparcial y conforme a la ley, lo cual vulneró paulatinamente, el Estado de Derecho.¹²⁸

La intención de los operadores del derecho en cuanto a la impartición de justicia efectiva conforme a la ley, en el paradigma positivista, era realizado comúnmente bajo la metodología y técnicas de la subsunción y el silogismo jurídico, no obstante, la reforma en

¹²⁷ Grupo coordinador de reformaDH. *Propuesta metodológica para la enseñanza de la reforma constitucional en materia de derechos humanos*. Primera edición, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, México, 2013. Documento digital disponible para su consulta en: https://cdhcm.org.mx/wp-content/uploads/2015/05/Propuesta-metodologica_ReformaDH.pdf, p. 5. Énfasis agregado.

¹²⁸ *Cfr.*, Proyecto Mexicano. Abogados pro Derechos Humanos de Minesota. *Derechos Humanos y Poder Judicial. Minesota Advocates for Human Rights*. Impreso en los Estados Unidos de América, [Formato digital], 1995, pp. iii y 42. Paráfrasis.

materia de derechos humanos, cambio el paradigma, ya que se estableció en la ley un parámetro amplio de interpretación de los derechos, así como la obligación de todas las autoridades del Estado mexicano, de promover, proteger y garantizar los derechos humanos.

Conforme a la reforma del artículo primero de la Constitución mexicana, se desprendió el principio pro persona, el principio de interpretación conforme, el control de convencionalidad y constitucionalidad (difuso y concentrado) y las obligaciones del Estado que, en primera instancia, conforman un modo ordenado y sistemático de proceder, siendo en su conjunto parte de las metodologías y técnicas jurídicas modernas.

Por un lado, el poder Legislativo, debe ceñirse dentro de éstos principios y parámetros, para mejorar la calidad y efectividad en la modificación de las normas jurídicas y evitar limitaciones y violaciones a los derechos humanos y fundamentales de las personas. Por otro lado, el Poder Judicial, al adoptar estos principios y parámetros, comenzó a desarrollar metodologías y técnicas para resolver los conflictos, al suscitarse la limitación y violación a los derechos constitucionales, aplicando la interpretación amplia para argumentar sus decisiones ponderadas, a los casos concretos.

En palabras de Witker: *“La exigencia de un modelo de realización de la justicia constitucional (concentrada o difusa) que efectúen las autoridades en nuestro país debe ser acorde tanto con el estándar de derechos humanos, como de la plena consagración del Estado Constitucional de Derecho.”*¹²⁹ Lo anterior, por supuesto compete a todos los operadores jurídicos de los poderes legislativo, judicial y ejecutivo, tomando como base la aplicación de la progresiva metodología jurídica judicial en México, cuyo estándar es la máxima protección de los derechos humanos y fundamentales.

¹²⁹ Witker Velásquez, Jorge Alberto. *Metodología de la Investigación Jurídica. Unidad 4. Metodología Jurídica. Op. cit.*, p.128.

2.4.4. Criterios de aplicación de la metodología jurídica judicial

Los criterios de los operadores jurídicos al resolver cuestiones sometidas a su consideración, se desarrollan con base en sus habilidades de interpretación y argumentación, las cuales fungen como herramientas indispensables para la elaboración de sus resoluciones. En este sentido, Ramírez indica: “La labor jurisdiccional no puede limitarse a los criterios de interpretación contenidos expresamente en la legislación aplicable, pues ante casos difíciles, los operadores judiciales, deben hacer uso de cualquier otro método interpretativo para arribar a la verdad legal.”¹³⁰

Esto indica la estrecha relación que hay entre la efectividad y las habilidades de interpretación y argumentación de los operadores jurídicos para resolver problemáticas, de carácter simple, intermedio o difícil; por ello, su conocimiento, debe ser igual actualizado y desarrollo constantemente y no solamente allegarse de las herramientas básicas que implica su profesión, sino buscar, obtener e innovar, sobre cualquier otro método interpretativo y argumentativo, que propicie la mayor efectividad de resultados, de acuerdo a las necesidades sociales, jurídicas y hasta políticas del momento.

De esta manera, Atienza plantea la siguiente distinción: *“En la teoría estándar de la argumentación jurídica se parte de la distinción entre casos claros o fáciles y casos difíciles: en relación con los primeros, el ordenamiento jurídico provee una respuesta correcta que no se discute; los segundos, por el contrario, se caracterizan porque, al menos en principio, cabe proponer más de una respuesta correcta que se sitúe dentro de los márgenes que permite el derecho positivo.”*¹³¹

La práctica constante del criterio jurídico a la realidad variante, basado en el razonamiento progresivo y consciente, produce paulatinamente criterios, métodos, técnicas, teorías, paradigmas y dogmas que, ayudan a resolver conflictos de diversa complejidad y

¹³⁰ Ramírez Suárez, Roberto Clemente. *La subsunción, su aplicación en la decisión judicial*. Op. cit., p. 47.

¹³¹ Atienza Rodríguez, Manuel. *Las Razones del Derecho. Teorías de la argumentación jurídica*. Segunda edición, Serie doctrina jurídica, Núm. 134, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México 2005. Documento digital disponible para su consulta en: https://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/obrasjuridicas/oj_20151108_01.pdf, p. 219.

mejorar la efectividad de las estructuras sociales, así como su calidad de vida. Con base en la protección de los derechos humanos se ha aplicado y desarrollado en México, la metodología jurídica judicial, cuyo origen deviene de las resoluciones a casos concretos del Poder Judicial de la Federación que ha emitido diversos criterios jurisprudenciales al respecto.

Un ejemplo práctico de la aplicación de los criterios metodológicos judiciales al caso concreto, se encuentra en la argumentación del Voto concurrente que formularon los Magistrados Gaspar Paulín Carmona y Marco Antonio Cepeda Anaya, en la contradicción de tesis 15/2018 y su acumulada 18/2018, cuya premisa general, fue determinar la correcta interpretación, argumentación y aplicación de las normas jurídicas, cuando en éstas fue omitido un mecanismo específico de cobro de cuotas, al ser los deudores personas jubiladas con derecho a recibir una pensión, para corregir la transgresión a la seguridad jurídica en la ejecutoria impugnada.

En este voto se argumentó, que la falta de un mecanismo de cobro en la ley, originó la obligación jurídica de la autoridad de formular un análisis a los artículos relativos al tema, con la intención de salvaguardar el principio de seguridad jurídica en el cobro de los adeudos aludidos. Por ello, los magistrados señalaron que, ante la omisión jurídica, se debe utilizar alguno de los distintos métodos de interpretación judicial reconocidos y utilizados por el Máximo Tribunal (SCJN), como lo son: la interpretación literal; la interpretación sistemática; la interpretación o argumento a rúbrica o; la interpretación auténtica, para interpretar las normas aplicables, a fin de determinar un mecanismo de cobro efectivo.¹³²

Además de los métodos de interpretación referidos, señalaron que se debe atender al criterio sostenido por la entonces Tercera Sala de la SCJN, relativo a que toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango; ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole; ello aunado a un

¹³² Cfr., Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Voto 43104 emitido sobre la contradicción de tesis 15/2018 y su acumulada 18/2018*. Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, publicado el viernes 08 de febrero de 2019. Para su consulta en: <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=43104&Clase=VotosDetalleBL>, consultado el 30 de enero de 2023. Paráfrasis.

principio de hermenéutica que obliga a interpretar los preceptos jurídicos no sólo en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen; sino también, a aquellos que forman parte del régimen jurídico en cuestión. Esto incluye también a las leyes fiscales, sin que ello implique que, en materia impositiva el realizar una interpretación estricta, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales.¹³³

Y finalmente, los magistrados indicaron contemplar el texto del criterio emitido por la Primera Sala de la Suprema Corte, el cual señala que cuando un derecho humano esté reconocido tanto en la Constitución Federal como en los tratados internacionales, se configura un catálogo amplio de derechos que funciona como un parámetro de regularidad constitucional, al que debe acudir para determinar su contenido y alcance, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia; en el entendido de que cuando exista en la Constitución una restricción expresa al ejercicio de un derecho humano, se deberá estar a lo que indica la norma constitucional.¹³⁴

Mediante la sistematización de su criterios, los magistrados conformaron la estructura de su voto, justificando su interpretación y argumentación con base en la ley, lo cual dio sustento a la contradicción de tesis 15/2018 y su acumulada 18/2018, bajo el parámetro de la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales, aplicando la metodología jurídica judicial de interpretación y argumentación, para proteger y garantizar los derechos de las personas ante las normas y actos de autoridad, acorde a lo dispuesto en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹³³ Cfr., Jurisprudencia 3a. 18/91, emitida por la entonces Tercera Sala de nuestro Máximo Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, abril de 1991, página 24, de rubro: "LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA." Tomado de *ídem*. Paráfrasis.

¹³⁴ Cfr., Tesis 1a./J. 29/2015 (10a.), emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 17, Tomo I, abril de 2015, página 240, de rubro: "DERECHOS HUMANOS RECONOCIDOS TANTO POR LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, COMO EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. PARA DETERMINAR SU CONTENIDO Y ALCANCE DEBE ACUDIRSE A AMBAS FUENTES, FAVORECIENDO A LAS PERSONAS LA PROTECCIÓN MÁS AMPLIA." Disponible para su consulta en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2008935>, consultado el 28 de febrero de 2023. Paráfrasis.

En cuanto a la obligación de atender el parámetro establecido como control de constitucionalidad y convencionalidad *ex officio* —de oficio por deber del cargo— por parte de los operadores judiciales, **“aun cuando no sean Jueces de este control y no haya petición expresa para realizarlo”**,¹³⁵ en términos del artículo 1° de la Constitución mexicana que determina la aplicabilidad de las normas al caso concreto, a fin de garantizar los derechos humanos, tanto de fuente constitucional como convencional, la SCJN, como Máximo Tribunal, ha establecido un criterio sobre la metodología de operatividad práctica, para realizar esta obligación:

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD *EX OFFICIO*. METODOLOGÍA PARA REALIZARLO.

Hechos: En un juicio ordinario civil se demandó, entre otras cuestiones, la nulidad de un contrato de prestación de servicios profesionales que involucró el acto traslativo de dominio de un bien inmueble, en tanto que el demandado reconvinó la acción pro forma. El Juez de primera instancia desestimó ambas pretensiones. En contra de esa resolución, ambas partes interpusieron sendos recursos de apelación, y al resolverlos el Tribunal de Alzada modificó la sentencia recurrida. En contra de esa resolución, el demandado promovió juicio de amparo directo en el que formuló diversos conceptos de violación, entre ellos, el relativo a la inconstitucionalidad del artículo 2150 del Código Civil para el Estado de Baja California, cuya resolución constituye la materia de estudio en el presente amparo directo en revisión.

Criterio jurídico: La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que las personas juzgadoras deben seguir la siguiente metodología para realizar control de constitucionalidad y convencionalidad *ex officio* de las normas que deben aplicar, la cual se compone de los pasos que a continuación se explican: 1) Identificación. Identificar el derecho humano que considere podría verse vulnerado, en atención a las circunstancias fácticas del caso, mismas que se desprenden de la narración del titular del derecho o del caudal probatorio que obre en el expediente; 2) Fuente del derecho humano. Determinar la fuente de ese derecho humano, es decir, si éste se encuentra reconocido en sede constitucional y/o convencional y fijar su contenido esencial, es decir, explicar en qué consiste, a la luz tanto de su fuente primigenia como de la jurisprudencia desarrollada por el tribunal encargado de la interpretación final de la fuente; 3) Estudio de constitucionalidad y convencionalidad. Análisis de la norma sospechosa de inconstitucionalidad e inconventionalidad a la luz del contenido esencial del derecho humano y determinar si éste es contravenido; y, 4) Determinación. Decisión sobre la constitucionalidad y/o convencionalidad de la norma, es decir, determinar si la norma es constitucional

¹³⁵ Énfasis agregado.

o inconstitucional, o bien, convencional o inconvencional; la forma en cómo debe interpretarse y, en su caso, si ésta debe inaplicarse para el caso concreto.

Justificación: El anterior criterio parte de la obligación que tienen todas las personas juzgadoras (aun cuando no sean Jueces de control de constitucionalidad y no haya una petición expresa para realizar este tipo de control) de realizar control de constitucionalidad y convencionalidad *ex officio* de las normas que deben aplicar (en términos del artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), a fin de garantizar los derechos humanos tanto de fuente constitucional como convencional y a efecto de que lo realicen en los términos que ha dispuesto el Pleno de este Máximo Tribunal; dando con esta metodología una operatividad práctica a esta obligación Amparo directo en revisión 2283/2013. Roberto Esteban Chávez Salinas. 23 de marzo de 2022. Cinco votos de las Ministras Norma Lucía Piña Hernández, quien está con el sentido, pero se aparta de algunos párrafos, y Ana Margarita Ríos Farjat, quien está con el sentido, pero se aparta de algunos párrafos, y los Ministros Juan Luis González Alcántara Carrancá, Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien formuló voto concurrente, y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: Ministro Juan Luis González Alcántara Carrancá. Secretarios: Pablo Francisco Muñoz Díaz y Fernando Sosa Pastrana.¹³⁶

Con base en el anterior criterio jurisprudencial, emitido por el Máximo Tribunal mexicano, se materializa sintética y sistemáticamente los términos de la metodología jurídica que deben atender los operadores judiciales, en su obligación de realizar el control de constitucionalidad y convencionalidad inherente a su cargo, al proteger y garantizar los derechos de las personas, el cual conlleva la aplicación del razonamiento lógico-jurídico, la hermenéutica jurídica y el análisis exhaustivo para la determinación de la aplicabilidad de las disposiciones al caso concreto, bajo el parámetro de efectividad constitucional y convencional, **el cual debe ser atendido por todas las autoridades mexicanas en el ejercicio de sus funciones.**¹³⁷

¹³⁶ Tesis 1a./J. 84/2022 (11a.), emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Undécima Época, Libro 14, Tomo V, junio de 2022, página 4076, de rubro: " CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO. METODOLOGÍA PARA REALIZARLO". Disponible para su consulta en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2024830>, consultado el 30 de enero de 2023.

¹³⁷ Énfasis agregado.

Capítulo 3. Las reglas y criterios que regulan el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, desde la perspectiva de la metodología jurídica judicial

En el desarrollo de este capítulo, se utilizaron los métodos de análisis de problema, deductivo, sistemático, argumentativo, así como la técnica documental, para analizar las reglas y criterios que establecen el pago de derechos por el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas (RECE), modalidad IVA e IEPS, con el fin de determinar que violentan los principios tributarios de irretroactividad, legalidad y seguridad jurídica, desde la perspectiva de la metodología jurídica judicial.

3.1. Lineamientos de la investigación teórica, basada en el análisis de problema

El objetivo de este capítulo, es analizar la fundamentación y motivación de las reglas y criterios que regulan el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, con el fin de determinar su efectividad jurídica, toda vez que el SAT, omitió establecer el pago de derechos en las reglas cuándo implementó el registro, por lo que cinco años después para subsanarlo, atribuyó su omisión arbitrariamente a los contribuyentes registrados, al requerirles el pago de derechos de manera retroactiva; esto implica una trasgresión a los principios constitucionales tributaros de irretroactividad, legalidad y seguridad jurídica en perjuicio del contribuyente y de la relación jurídico tributaria.

El tema de investigación, se basa en las reglas y criterios que establecen el requerimiento de pago de derechos por la figura del RECE, modalidad IVA e IEPS, esto es, en la regla 7.2.2., Apartado A, cuya fracción VI, que fue adicionada en la PRIMERA Resolución de Modificaciones a las RGCE para 2020, publicada en el DOF el 24 de julio de 2020, expedida por el SAT de la CDMX y que entró en vigor el 27 de julio de 2020, así como en la nota informativa divulgada por el SAT en una página electrónica el día 20 de noviembre de 2020, actualizada el día 27 de noviembre de 2020, titulada “Pago de derechos del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas”, en donde el SAT, justifica su proceder, mediante la interpretación y argumentación del artículo 40, primer párrafo, inciso m), y segundo párrafo de la LFD.

De lo anterior, se desprende que el universo abordado en esta investigación, está definido por las reglas que fueron publicadas por el SAT y por los criterios comunicados por la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior (AGACE), la cual está encargada del otorgamiento del RECE, en todas sus modalidades, incluyendo la modalidad IVA e IEPS; estas reglas y criterios, son de vigentes y observancia nacional, sin cambios en los fundamentos descritos, los cuales están dirigidos a todos los contribuyentes que, cuenten, hayan contado o soliciten el RECE, modalidad IVA e IEPS, y por ello, les sea requerido el pago de derechos de forma retroactiva.

En cuanto al elemento espacial de la investigación, se aduce a la AGACE del SAT, como la autoridad que modificó y comunicó las reglas y criterios señalados, cuya sede se encuentra en la CDMX. En relación al elemento temporal, este se ubica en el año 2020, cuando se implementó el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, en las reglas de comercio, al año 2015, siendo el último ejercicio señalado por la autoridad, para contabilizar el inicio de la omisión de los contribuyentes en el pago de derechos, de manera retroactiva que hayan contado con el RECE, modalidad IVA e IEPS, es decir, durante el periodo comprendido de 2015 a 2020.

De tal suerte que, el rigor metodológico empleado en esta investigación, se apoya en el análisis de un problema y no en un caso, esto implica según Barrows (en Olvera Ruiz, 2015) *“un método de aprendizaje basado en el principio de usar problemas como punto de partida para la adquisición e integración de los nuevos conocimientos,”*¹³⁸ apoyándose también en el árbol de problemas que, de acuerdo con Martínez y Fernández, *“es un método participativo que ayuda a desarrollar ideas creativas para identificar el problema y organizar la información recolectada, generando un modelo de relaciones causales que lo explican.”*¹³⁹

¹³⁸ Barrows, H.S., *A taxonomy of problem based learning methods*, *Medical Education*, 20: 481-486. Citado en Morales Bueno, Patricia, Landa Fitzgerald, Victoria, *Aprendizaje basado en problemas*, consultado en su versión electrónica formato PDF el día 10 de octubre del año 2014, Pág. 145, recuperado del enlace: <http://web.archive.org/web/http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/pdf/299/29901314.pdf>. Tomado de Olvera Ruiz, Edgar Evaristo. Julio de 2015. *La aplicación de normas jurídicas no óptimas como causa de transgresión a la certidumbre jurídica del sujeto normativo*. Tesis para obtener el grado de Maestro en Derecho, otorgada por la Facultad de Estudios Superiores Acatlán, Naucalpan de Juárez, Estado de México. Formato digital disponible en https://tesiunam.dgb.unam.mx/F/X9PJ8L5URL1YF47T7TT8NVKFPTD18MIMRPCTEJJA4NXA1HLMS6-35415?func=full-set-set&set_number=872818&set_entry=000003&format=999, pp.123.

¹³⁹ Martínez, Rodrigo y Fernández, Andrés. *Árbol de problema y áreas de intervención. Metodologías e Instrumentos para la formulación, evaluación y monitoreo de Programas Sociales*. Documento digital

Es así, como se pretende llegar a la integración de conocimiento nuevo que permita demostrar la transgresión e incertidumbre jurídica que se causa cuando el contribuyente se encuentra sujeto a obligaciones que se implementan de manera contingente, espontánea e impositiva, haciéndolo caer en el error y, por tanto, en el incumplimiento premeditado, debiendo en este caso, pagar derechos al SAT, de forma retroactiva, actualizada y recargada, transformándose en créditos fiscales y multas exigibles por la autoridad, por el desconocimiento o inaplicación de una metodología jurídica, basada en la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes.

Con lo anterior, se pretende demostrar en el capítulo 4, la hipótesis planteada en esta investigación, la cual refiere que al implementar la metodología jurídica, basada en la máxima protección de los derechos humanos y fundamentales en la modificación, interpretación y aplicación de las reglas y criterios de comercio exterior que regulan el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, la autoridad impulsará su efectividad para recaudar las contribuciones e incentivará el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

Ahora bien, la metodología basada en el análisis de problemas, la cual se apoya en el árbol de problemas, debe configurarse en un esquema de causa-efecto, siguiendo los siguientes pasos:

1. Formular el Problema Central. Así, se desarrollará el planteamiento de la problemática que implica la ineffectividad de las reglas y criterios que regulan el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, su origen, las autoridades y marco normativo que lo regulan, desde una perspectiva del orden jerárquico constitucional.
2. Identificar los EFECTOS (verificar la importancia del problema). Dentro del desarrollo de la problemática, se mostrarán los efectos que causa, como lo son, la complejidad estructural de las RGCE, la incertidumbre jurídica, las paradojas

- jurídicas (antinomias y excepciones), así como el daño que causa la transgresión de los principios y derechos fundamentales a la relación jurídico tributaria.
3. Analizar las interrelaciones de los efectos. Estos efectos, se observarán de un cíclico recursivo y correlacionado, en el cual, el razonamiento lógico-jurídico, provoca complejidad y no efectividad, por la carencia de implementación de la metodología jurídica que nace de la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales de las personas, para resolver la complejidad y las paradojas jurídicas que éste crea.
 4. Identificar las CAUSAS del problema y sus interrelaciones. Las causas de la trasgresión de los principios constitucionales, se describirán con base en la complejidad de las RGCE, provocada por el razonamiento lógico-jurídico, aplicado con insensatez y sin metodología jurídica, así como por el desconocimiento y utilización de la vasta cultura jurídica contemporánea de los operadores jurídicos, al modificar, interpretar y aplicar las normas jurídico tributarias.
 5. Diagramar el Árbol de Problemas y verificar la estructura causal.¹⁴⁰ El diagrama, se expondrá antes de la presentación de los resultados finales, una vez desarrollado el planteamiento de la problemática, análisis y estudio de sus causas y efectos, diagramándose a la problemática como tronco, a las causas como raíces y los efectos como la copa del árbol de problemas.
 6. Presentar los resultados para resolver la situación planteada.¹⁴¹ Se presentarán sobre cuatro pilares principales: la adición del pago de derechos en las RGCE que, explica su creación, interpretación y aplicación retroactiva; los principios constitucionales y su transgresión por el pago retroactivo; la inefectividad de las RGCE que regulan un pago retroactivo en perjuicio del contribuyente y; la metodología jurídica, la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales de las personas, para el impulso de la efectividad de las RGCE.

Mediante la metodología basada en un problema y su análisis, apoyada en los pasos del árbol de problemas, se desarrolló esta investigación, para tratar de aportar una solución a la trasgresión de los principios constitucionales de irretroactividad y legalidad, lo cual

¹⁴⁰ *Vid., ibídem*, p. 6.

¹⁴¹ *Cfr., Barrows, H.S., Op. cit.*, p. 154. Tomado de Olvera, Ruiz, Edgar, Evaristo. *Op. cit.*, p. 124. Paráfrasis.

provoca incertidumbre jurídica en la relación jurídico tributaria, cuando al contribuyente que cuenta con un registro vigente, se le requiere el pago de derechos retroactivo hasta por cinco años, fundado y motivado en reglas y criterios impositivos, siendo transgresores de principios constitucionales tributarios.

Para lograr lo anterior, se utilizaron los postulados de Dworkin vertidos en el debate con Hart, en los que señaló la estructura de un sistema jurídico cimentado en principios, políticas y reglas, donde el derecho está conectado con la moral; por otra parte el neoconstitucionalismo como metodología jurídica que, establece los parámetros de interpretación y argumentación conforme al control de constitucional y convencional de las normas que protege y garantiza los derechos humanos y fundamentales y; por último, el realismo jurídico norteamericano y genovés, cuya premisa metodológica es guiar a los intérpretes de las normas a la materialización de sus principios, a través de la interpretación y argumentación, para crear un derecho efectivo.

Después de demostrar que, al implementar la metodología jurídica, basada en la máxima protección de los derechos humanos y fundamentales en la modificación, interpretación y aplicación de las reglas y criterios de comercio exterior que regulan el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, la autoridad impulsará su efectividad para recaudar las contribuciones e incentivará el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

Por último, se procede al planteamiento y análisis del problema para obtener los resultados preliminares, así como su confrontación y establecer los resultados definitivos que serán analizados posteriormente en el capítulo 4, dando lugar a la formulación de las propuestas, mencionadas en el párrafo que antecede.

3.1.1. La estructura compleja de las RGCE

El primer párrafo, de los considerandos de las RGCE para 2020 establece: *“estas disposiciones de carácter general se publicarán anualmente, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes”*¹⁴²; en este punto se encuentra el propósito de la estructura de las RGCE, el cual es guiar de una manera sencilla, práctica y explicativa al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras derivadas del RECE.

No obstante, con el transcurso de los años las RGCE, se han vuelto cada vez más extensas, confusas y cambiantes, provocando diversas antinomias, entre éstas y las leyes que tratan de complementar, interpretar y servir, lo cual implica una problemática de comunicación violatoria de los principios constitucionales que, a su vez, se materializa en una infinidad de excepciones jurídicas, que tratan en un intento desesperado, de aminorar las contradicciones y complejidad en la estructura normativa.

La complejidad de las reglas, tiende a crear obligaciones confusas, sumamente alejadas del fin que persiguen y, por si fuera poco, se van encaminando en contra de los principios tributarios que nuestra Carta Magna contempla en su artículo 31, fracción IV: proporcionalidad, equidad, legalidad y destino, siendo que las reglas que emite la autoridad recaudadora, son de carácter obligatorio para el contribuyente, su desconocimiento no exime de su cumplimiento, por lo que recae en el contribuyente una carga meramente impositiva en todo momento.

Simultáneamente a la modificación de las reglas, la autoridad publica diversos anexos que contienen a su vez, instructivos de llenado formatos que, de igual forma, aumentan las obligaciones para el contribuyente dejándolo en estado de indefensión e incertidumbre jurídica, ya que su incumplimiento genera créditos fiscales, multas, recargos y actualizaciones, y en el caso particular, la cancelación o suspensión de su RECE, aun cuando éstos hayan sido controvertidos.

¹⁴² Vid., Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, publicadas en el en el DOF el 24 de julio de 2020.

Verbigracia, las reglas que se publican anualmente, conforme transcurre al año fiscal, van cambiando por medio de distintas resoluciones de modificaciones, en las cuales se reforman o, en su caso se derogan, esto conlleva incertidumbre en su aplicación al caso concreto, tanto para los particulares, como para las autoridades aduaneras. También existe el caso de las reglas de aplicación diferida, en las que su entrada en vigor, implica el error de los particulares, al encontrarse en incumplimiento de una obligación, lo que configura la incertidumbre jurídica en el cumplimiento.

Es así, como se ha creado un vasto universo de reglas, instructivos, anexos, formatos, notas informativas, boletines y criterios publicados por la autoridad (algunos vinculantes y otros no vinculantes) que, paulatinamente, deterioran a la relación jurídico tributaria y el fin de contribuir con efectividad, eficacia y eficiencia al gasto público, perjudicando a su vez, la intención de evitar la evasión y la elusión, dentro del Sistema impositivo mexicano, ralentizando sus actividades, ya sea con contradicciones jurídicas o interpretando y aplicando a la sazón la normatividad.

3.1.2. Las reglas que emite el SAT en materias fiscal y aduanera

Las reglas, así como sus anexos, instructivos de llenado de formatos, fichas, entre otros, que emite el SAT¹⁴³ en materias fiscal y aduanera (derivadas de actos de comercio exterior), son las normas jurídicas que establecen qué, cómo, cuándo, dónde y con quién se deben realizar los trámites y procesos, formalidades y requisitos, para cumplir procedimentalmente, con los impuestos “internos y al exterior”, causados en México, es decir, han sido diseñadas con el propósito de guiar de una manera sencilla, práctica y explicativa al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras.

¹⁴³ El Servicio de Administración Tributaria (SAT) es un órgano desconcentrado de la SHCP que tiene como objetivo recaudar los recursos tributarios y aduaneros que la ley prevé, así como otorgar a las y los contribuyentes las herramientas necesarias para que cumplan con sus obligaciones fiscales, y que la sociedad contribuya equitativamente al gasto público del país a través del pago de impuestos. *Vid.*, Haz tu servicio social en el SAT. *Por qué en el SAT.* Disponible para su consulta en <http://omawww.sat.gob.mx/serviciosocial/Paginas/porqueenelsat.html>, consultado el 06 de octubre de 2021.

Éstas reglas y anexos son publicados en el Diario Oficial de la Federación (DOF) de forma anual, haciendo referencia al ejercicio fiscal en curso para su identificación, no obstante, la autoridad puede publicar diversas modificaciones al año, cuando así lo estime conveniente. El fundamento para su emisión, se encuentra en normas jurídicas subconstitucionales, mediante artículos habilitantes, ya sean normas generales como es el caso del Código Fiscal de la Federación, o normas específicas como la Ley Aduanera, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otras.

Las “reglas generales administrativas”, como también se les conoce, desde la existencia misma del SAT, han cambiado hasta de nombre; actualmente se conocen dos tipos muy importantes en materias fiscal y aduanera respectivamente, éstas son la Resolución Miscelánea Fiscal y las Reglas Generales de Comercio Exterior (antes conocidas como Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior), mismas que encuentran su validez formal en el respeto a los principios de reserva de ley y reserva reglamentaria, apegándose al contexto legal y reglamentario que rigen su emisión.

De acuerdo con los autores Rizo y Altamirano, la Resolución Miscelánea Fiscal, se define como un *“acto administrativo expedido por el jefe del Servicio de Administración Tributaria, que sistematiza reglas generales, impersonales y abstractas sobre aspectos técnicos y operativos. Su existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al acelerado crecimiento de la administración pública y cuyos efectos tienden a facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes”*.¹⁴⁴

Por ello, las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) son consideradas como los lineamientos que establece el SAT, como autoridad fiscal y aduanera, para regular las actividades de comercio exterior, con el fin de establecer la forma, medios y pasos para la correcta declaración de operaciones ante la aduana, así como el pago de los impuestos correspondientes, por lo que, el desconocimiento e incumplimiento de las reglas de

¹⁴⁴ Rizo, J. M. y Altamirano, P. *Aspectos Legales y fiscales de la Resolución Miscelánea Fiscal*. México, Editorial Thomson Reuters, 2014. Tomado de Rodríguez Vargas, Arturo. *La resolución Miscelánea Fiscal violenta el Estado de Derecho en México*. Epikeia. Revista del Departamento de Ciencias Sociales y Humanidades, Universidad Iberoamericana León. Documento digital disponible para su consulta en <http://epikeia.leon.uia.mx/numeros/29/la-resolucion-miscelanea-fiscal-violenta-el-estado-de-derecho-en-mexico.pdf>, pp. 6 y 7.

comercio exterior, así como de sus modificaciones, conlleva multas, sanciones y retrasos en las operaciones comerciales para los contribuyentes.

Además de agrupar y facilitar el conocimiento dictado por las autoridades fiscales en materia de impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras, derechos federales y aduaneros, ambos tipos de reglas, señalan en el caso de incumplimiento, multas, sanciones y procedimientos particulares, para su regularización. Por tanto, estas reglas administrativas, se han convertido en el principal fundamento y motivación de los actos administrativos emitidos por el SAT, no obstante, es importante no olvidar que su origen deviene de normas subconstitucionales, y éstas, de la propia Constitución mexicana, lo cual determina su objetivo, al establecer el equilibrio entre “facilitar o entorpecer” los procedimientos que regulan, para satisfacer el interés general.

3.1.3. El acto administrativo en las materias fiscal y aduanera

De acuerdo con Pina, el acto administrativo es una *“declaración de voluntad de un órgano de la administración pública, de naturaleza reglada o discrecional, susceptible de crear, con eficacia particular o general, obligaciones, facultades, o situaciones jurídicas de naturaleza administrativa.”*¹⁴⁵ Para Acosta, el acto administrativo *“es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone a satisfacer el interés general.”*¹⁴⁶

El artículo 117, fracción I, del Código Fiscal de la Federación (CFF),¹⁴⁷ distingue los actos administrativos en materia fiscal y aduanera, al señalar que, se podrá interponer el recurso de revocación a las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales y las que dicten las autoridades aduaneras. De esta manera, Reyes y Nájera distinguen que *“los actos administrativos en materia fiscal son aquellos emitidos por las*

¹⁴⁵ Pina Vara, Rafael de. *Diccionario de Derecho. Op. cit.*, p. 51.

¹⁴⁶ Acosta Romero, M. *Teoría general del derecho administrativo. Primer curso*. 14ª edición, México, Porrúa, 2004, pp. 713 a 715.

¹⁴⁷ Cfr., Código Fiscal de la Federación, Art. 117, primer párrafo, fracción I. *Op. cit.*, p. 184. Paráfrasis.

autoridades fiscales, fundados en las normas jurídicas que regulan, principalmente, la percepción de las contribuciones y las relaciones entre el poder público (fisco) y los contribuyentes, que tienen la obligación de cubrirlas."¹⁴⁸

Por consiguiente, los actos administrativos en materia aduanera son aquellos emitidos por las autoridades aduaneras, fundados en las normas jurídicas que regulan todo lo relacionado con la obligación tributaria aduanera, desde su nacimiento hasta su extinción, en los que se conmina al importador o exportador a entregar al Estado una suma de dinero por concepto de tributo, dentro de las relaciones de comercio exterior.¹⁴⁹

Es menester señalar que, ambas materias se encuentran reguladas, particularmente, por su propia ley como lo es Código Fiscal de la Federación o la Ley Aduanera y, simultáneamente, los actos administrativos derivados del ejercicio de las facultades de las autoridades competentes, se constriñen de manera supletoria, a los elementos que se contemplan para su validez en la *Ley Federal de Procedimiento Administrativo* y en la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*.¹⁵⁰

De manera que, los actos administrativos fiscales y aduaneros, se conciben como la declaración de la voluntad de las autoridades especialistas en tales materias, fundados y motivados en sus propias legislaciones subconstitucionales, así como en las reglas y criterios que emiten para su interpretación y aplicación, para crear, reconocer, modificar, transmitir, declarar o extinguir derechos u obligaciones, satisfaciendo el interés general y cumpliendo a su vez, con los requisitos de forma y fondo que requiere su emisión válida. Estos son los parámetros que deben cumplir los actos administrativos, derivados del procedimiento del RECE, modalidad IVA e IEPS.

¹⁴⁸ Reyes Jiménez, María de Lourdes y Nájera Martínez, Alejandro. *Apuntes de Derecho Fiscal*. Estado de México, Tecnológico de Estudios Superiores del Oriente del Estado de México, 2006, p. 1.

¹⁴⁹ Cfr., Witker Velásquez, Jorge Alberto. *Derecho del Comercio Exterior*. *Op. cit.*, p. 31. Paráfrasis.

¹⁵⁰ Vid., Diario Oficial de la Federación. *Leyes Federales*. Disponible para su consulta en <http://www.ordenjuridico.gob.mx/leyes.php#gsc.tab=0>, consultado el 31 de enero de 2023.

3.1.4. El procedimiento para el RECE, modalidad IVA e IEPS

La figura del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas (RECE), modalidad IVA e IEPS, contemplado en el Título 7, de las RGCE que emite el SAT, deriva de la certificación en materia de IVA e IEPS, contemplada en la Reforma Fiscal publicada en el DOF el 11 de diciembre de 2013, en donde se estableció que las importaciones temporales de bienes estarían sujetas al pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), de ahí deriva su nomenclatura; este procedimiento fue regulado por primera vez en las antes conocidas Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior (ahora RGCE) para 2014 en su Capítulo 5.¹⁵¹

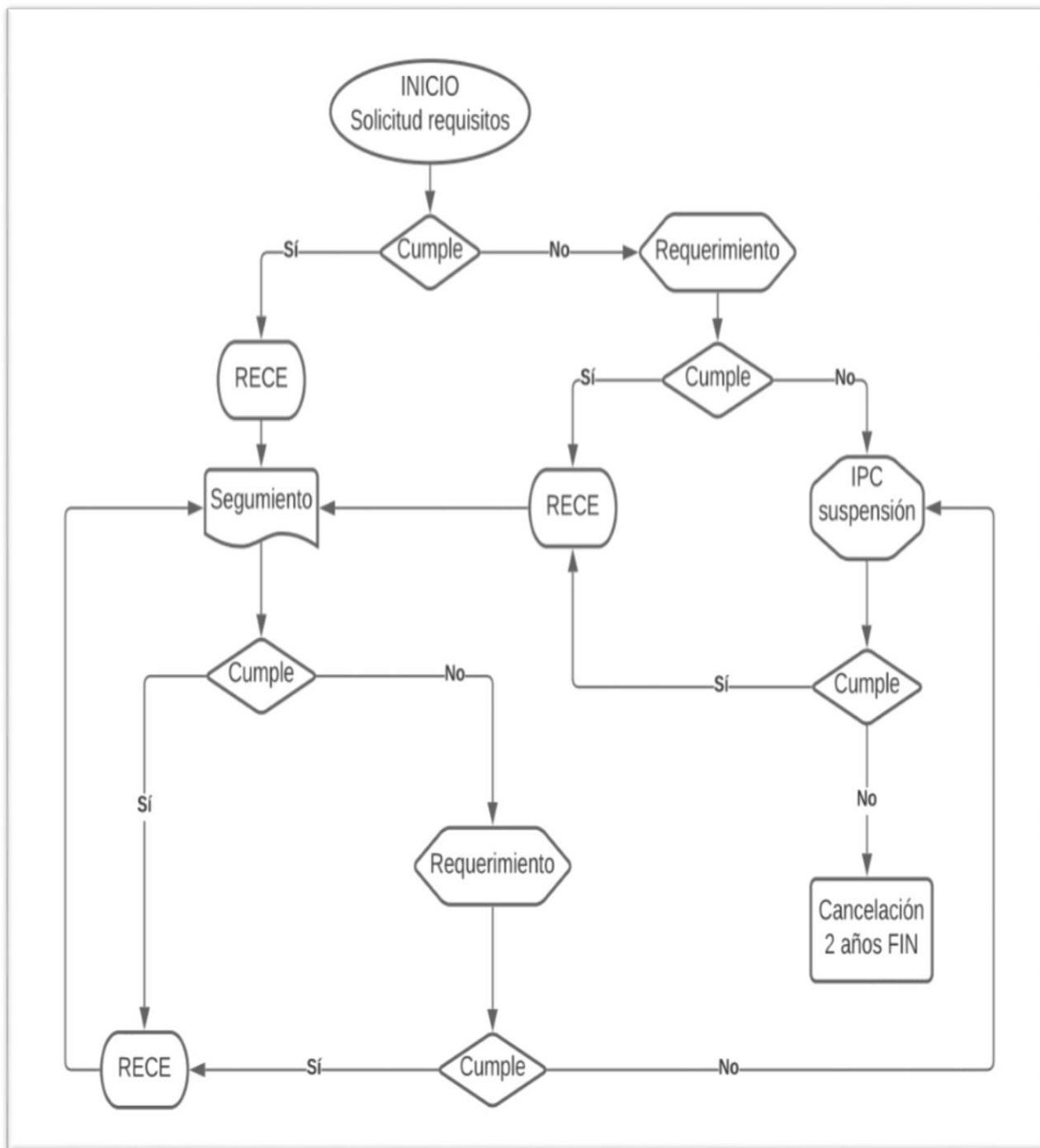
Tanto la certificación como el actual RECE, permitieron solicitar la aplicación de un crédito fiscal equivalente al 100% de la cantidad que deba pagarse por concepto del IVA e IEPS, cuando éstos se causaran con motivo de la introducción a territorio nacional de mercancías bajo los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado y recinto fiscalizado estratégico, siempre que obtengan una certificación por parte del SAT.¹⁵²

La solicitud del RECE, es un procedimiento en forma de juicio que se realiza y sustancia, ante el SAT, principalmente fundamentado en las reglas y sus anexos que, al finalizar satisfactoriamente, el contribuyente obtiene (por medio de un acto administrativo) el RECE, en la modalidad solicitada, ya sea por uno, dos o tres años que, podrán ser renovados por el mismo lapso o solicitar uno diferente, al cumplir con los requisitos respectivos, esto se intenta explicar con un diagrama de flujo:

¹⁵¹ Cfr., RCGMCE para 2014, Capítulo 5. Disponible para su consulta en: <https://www.sat.gob.mx/normatividad/62864/reglas-generales-de-comercio-exterior>, consultado el 31 de enero de 2023. Paráfrasis.

¹⁵² La figura de la certificación, ahora RECE, tiene como fundamento principal los artículos 28-A, primer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 15-A, primer párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios, Servicio de Administración Tributaria, Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, Modalidad IVA e IEPS. *Vid.*, Servicio de Administración Tributaria. *Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, Modalidad IVA e IEPS. Op. cit.*, consultado el 31 de enero de 2023.

Imagen 1. Diagrama de flujo. Procedimiento del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas (RECE), modalidad IVA e IEPS



Fuente: elaboración propia.¹⁵³

¹⁵³ Diagrama de flujo que indica el procedimiento de seguimiento al cumplimiento de obligaciones del RECE, modalidad IVA e IEPS, posibles requerimientos y cancelación por incumplimiento.

Para obtener el RECE, el solicitante debe cumplir con diversos requisitos de índole fiscal y aduanera, en el caso de que no se cumplan durante la solicitud inicial, de renovación o posterior a su obtención, la autoridad podrá emitir un acto administrativo de requerimiento de información y/o documentación, durante cada una de estas etapas, para solventar las inconsistencias y así obtenerlo, renovarlo o conservarlo; de lo contrario, obtendrá una negativa, cancelación o suspensión del mismo (si es que se obtuvo previamente), lo cual a su vez, puede generar el adeudo de créditos fiscales o aplicación de multas, recargos y actualizaciones al registrado, por el incumplimiento de obligaciones fiscales y/o aduaneras.

Una vez determinados los elementos teóricos-conceptuales y el marco normativo del Sistema impositivo mexicano que configura la naturaleza jurídica de las reglas y criterios que regulan el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, es conveniente plantear el cuestionamiento de la investigación que, deviene del paradigma de la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales, cuya herramienta para lograr la efectividad de las normas jurídicas en la protección y garantía de los derechos de las personas ante los actos de autoridad arbitrarios es la metodología jurídica judicial; por ello, surge el siguiente cuestionamiento:

¿Para qué debe implementarse la metodología jurídica basada en la máxima protección de los derechos humanos y fundamentales a las reglas y criterios de comercio exterior que regulan el pago de derechos por el RECE modalidad IVA e IEPS?

3.2. Estudio del requerimiento de pago de derechos por el registro

A partir del año 2014 hasta mediados del año 2020, el RECE, ha tenido diversas modificaciones, ya sea de nombre (certificación, autorización y registro), de requisitos y de estructura, siendo un trámite que no solicitó pago alguno, es decir, no se contempló en las reglas ni se exigió pago de derechos por su solicitud o renovación, sin embargo, la primera resolución de modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020 publicadas en el en el DOF el 24 de julio de 2020, incluyó en la regla 7.2.2., apartado A, la fracción VI, otra causal de requerimiento en la cual la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior (AGACE) del SAT, estableció:

7.2.2. **La AGACE requerirá a los contribuyentes, cuando** derivado del seguimiento correspondiente al Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, otorgado de conformidad con las reglas 7.1.2., 7.1.3., 7.1.4. y 7.1.5., **detecte el incumplimiento de algún requisito** o se actualice alguno de los siguientes supuestos:

A. Generales:

...

VI. Cuando las empresas que cuenten con el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, en cualquier modalidad, **no hubiesen realizado el pago de derechos** a través del esquema electrónico e5cinco previsto en el artículo 40, inciso m) de la LFD, anual o por renovación; según corresponda.¹⁵⁴

Lo anterior, no se encontraba señalado en las reglas, desde el inicio de vigencia de la figura de la certificación (ahora RECE) en 2014, esto justificó el cobro retroactivo derechos a partir de la modificación en el año 2020 hasta 2015 (sólo 5 años hacia atrás, como el tiempo de vida de un crédito fiscal) que no fueron exigidos por la autoridad desde su inicio, tal y como lo señaló una nota informativa divulgada por el SAT en una página electrónica en el mes de noviembre del 2020, titulada “Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas”, establece en su apartado denominado Pago de derechos, en los párrafos primero y segundo, así como en su apartado denominado Importe del pago, en su cuarto párrafo, lo siguiente:

Pago de derechos

De conformidad con el artículo 40, primer párrafo, inciso m), segundo y tercer párrafos, de la Ley Federal de Derechos (LFD), las empresas que obtengan la Inscripción al Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, **deben realizar el pago de derechos conforme a la cuota vigente en el año en que se autorice su inscripción o su renovación**, así como cada año en que la misma tenga vigencia, tomando como referencia para efectuar dicho pago, el día y mes de la fecha en que se otorgó la autorización o renovación de que se trate.

¹⁵⁴ Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, regla 7.2.2., apartado A, fracción VI. *Op. cit.* Énfasis agregado.

Lo anterior, **con independencia de que en las Reglas Generales de Comercio Exterior se establezca o no como un requisito el acreditar el pago de los mismos**, pues ello no implica que las reglas eximan a los solicitantes de realizar el pago de una contribución que está plasmada a nivel de una Ley Federal; tal como lo establecen los artículos 5 y 6 del Código Fiscal de la Federación.

...

Importe del pago

...

En este orden, a fin de regularizar su situación fiscal, antes de ser objeto del ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal, la empresa interesada debe considerar los años en que habiendo estado inscrita en el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, **no cubrió el pago de los derechos correspondientes**, para lo cual deberá partir del importe de la cuota vigente en el año que debió realizarse el pago, actualizar dicho importe y calcular los recargos aplicables...¹⁵⁵

Asimismo, la autoridad en el pie de página número 1, señala que: *“El pago de estos derechos, tratándose de las modalidades IVA e IEPS y Socio Comercial Certificado, se incluyó como requisito, a partir de la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, realizada el 24 de julio de 2020.”*¹⁵⁶ A este respecto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), señala que: *“Las normas fiscales pueden interpretarse conforme a los distintos métodos de interpretación, no obstante **cuando se trate de normas que establezcan cargas, excepciones a las cargas, infracciones y sanciones, se debe partir del texto literal y su aplicación debe ser estricta.**”*¹⁵⁷

El pago de derechos, señalado por el SAT, se sustenta en la interpretación —al parecer no estricta—y aplicación del artículo 40, primer párrafo, inciso m), así como segundo, de la Ley Federal de Derechos (LFD) que desde el 2002 y hasta 2020, señaló:

¹⁵⁵ El pago de estos derechos, tratándose de las modalidades IVA e IEPS y Socio Comercial Certificado, se incluyó como requisito, a partir de la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, realizada el 24 de julio de 2020. Gobierno de México. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Servicio de Administración Tributaria. *Pago de derechos de empresas certificadas. Nota informativa. Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas. Op. Cit, ídem.* Énfasis agregado.

¹⁵⁶ *Ibidem*, pie de página 1, p. 2.

¹⁵⁷ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON). *Lo que todo contribuyente debe saber. ¿Cómo se interpretan las leyes fiscales?* México, Gobierno de la República. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.prodecon.gob.mx/kioscos/index.php/lo-que-todo-contribuyente-debe-saber>, pp. 153 y 154. Énfasis agregado.

Artículo 40. Por el trámite y, en su caso, por el otorgamiento de las inscripciones, concesiones o autorizaciones que a continuación se señalan, se pagará el derecho aduanero de inscripciones, concesiones y autorizaciones, conforme a las siguientes cuotas:

...

m).- Por la **inscripción en el registro de empresas certificadas** \$29,747.90

...

Los derechos a que se refieren los incisos b), c), d), e), h), k), l), m), n), ñ), o), p), q), s) y t) de este artículo se pagarán anualmente. Los derechos a que se refieren los incisos a), f), g), i), j) y r) de este artículo se pagarán por única vez.¹⁵⁸

El inciso m), del artículo 40 de la LFD, de conformidad con el DOF, únicamente se ha modificado desde el 30 de diciembre de 2002 a la actualidad (11 de octubre de 2021) en la cantidad que se actualiza año con año, siendo aplicado por el SAT, para la figura conocida como el Nuevo Esquema de Empresas Certificadas (NEEC) en el 2009 y que desde el 2016, se conoce como el Operador Económico Autorizado (OEA),¹⁵⁹ en el cual se llevaba a cabo la inscripción en el registro de empresas certificadas.

A continuación, se muestra una imagen que contiene un extracto del acto administrativo en el que se requiere a un contribuyente el pago de derechos retroactivo por el RECE, modalidad IVA e IEPS, fundado y motivado en las reglas y criterios que emitió el SAT para esos efectos:

¹⁵⁸ Ley Federal de Derechos, Art. 40, primer párrafo, inciso m). *Op. cit.*, p. 56. Énfasis agregado.

¹⁵⁹ El Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad Operador Económico Autorizado es una figura impulsada por la Organización Mundial de Aduanas dirigida a los diversos actores que participan directa o indirectamente en las actividades vinculadas a las operaciones de comercio exterior a través de la implementación de estándares mínimos en materia de seguridad y los cuales buscan mitigar los actos ilícitos que vulneren la seguridad del país, cuyo fundamento se encuentra en el artículo 100-A de la Ley Aduanera y las reglas 7.1.1. y 7.1.4., de las Reglas Generales de Comercio Exterior. Servicio de Administración Tributaria. *Registro en el esquema de certificación de empresas, modalidad operador económico autorizado*. Disponible para su consulta en: <https://www.sat.gob.mx/tramites/88401/obten-tu-certificacion-como-operador-economico-autorizado>, consultado el 31 de enero de 2023.

Imagen 2. Extracto de requerimiento de pago de derechos retroactivo

PRIMERO.- Se requiere a la empresa para que acredite estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales relativas al pago de derechos, por la inscripción, renovación o vigencia anual de su registro en el esquema de certificación de empresas, a que se refiere el artículo 40, primer párrafo, inciso m), y segundo párrafo, de la Ley Federal de Derechos, con la actualización y recargos que, en su caso, se hayan generado, conforme a lo previsto en los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, correspondientes a los ejercicios fiscales, en los que contó con el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e IEPS, comprendidos en los últimos cinco años; presentando a esta Unidad Administrativa, el comprobante bancario del pago de derechos efectuado a través del esquema electrónico eScinco, por la inscripción de su Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e IEPS.

Para estos efectos, se pone a su disposición para el cálculo del pago de derechos que le corresponda, una nota informativa, una guía para la obtención de la hoja de ayuda para el pago de derechos, así como un simulador; precisándose que dicha herramienta es un material de apoyo para calcular el monto total a pagar, todo ello en la dirección electrónica: <http://omawww.sat.gob.mx/pdec/Paginas/index.html>

Fuente: Campos Morales, Branda Natalia.¹⁶⁰

En la imagen anterior, se puede observar como la autoridad administrativa, requiere a un contribuyente el pago de derechos retroactivo por el RECE, modalidad IVA e IEPS, hasta por los últimos cinco años anteriores al requerimiento, de conformidad con el artículo 40, primer párrafo, inciso m), y segundo párrafo de la LFD que, de acuerdo con esa autoridad, señala el esquema por el cual se debe realizar el pago, el cual por su omisión, debe ser actualizado y recargado, conforme a los artículos 17-A y 21 del CFF,¹⁶¹ remitiendo al contribuyente a la nota informativa para el cálculo del pago total por esos cinco años de omisión espontánea, en razón de que cayó en el error automáticamente, al entrar las reglas en vigor.

¹⁶⁰ Imagen de extracto de requerimiento del pago de derechos retroactivo por el RECE, modalidad IVA e IEPS que muestra el primer resolutive, en el cual se requiere el pago de derechos de forma retroactiva por el RECE, modalidad IVA e IEPS. Tomada de Campos Morales, Branda Natalia. *Pago de Derechos Aplicable al Registro en el Esquema de certificación de Empresas, Modalidad IVA e IEPS de Años Anteriores*. 2020. Disponible para su consulta en: <https://iclaxwers.mx/pago-de-derechos-aplicable-al-registro-en-el-esquema-de-certificacion-de-empresas-modalidad-iva-e-ieps-de-anos-antteriores/>, consultado el 14 de abril de 2022.

¹⁶¹ Estos artículos del Código Fiscal de la Federación, establecen el fundamento del cálculo y justificación de las actualizaciones y recargos por el transcurso del tiempo, cuando no se cumpla dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales para efectuarse el pago de las contribuciones o los aprovechamientos. *Vid.*, Código Fiscal de la Federación. *Op. cit.*

3.2.1. Interpretación y argumentación aplicativa de la Ley Federal de Derechos

La interpretación y argumentación aplicativa del inciso m), del artículo 40, de la LFD, había sido únicamente de forma estricta por el SAT a la figura de NEEC/OEA para el pago de derechos por su tramitación, bajo el esquema de pago de “inscripción en el registro de empresas certificadas”, desde el 2009, no obstante esta figura siendo de naturaleza distinta a la certificación/autorización/registro, modalidad IVA e IEPS, ambas fueron homologadas por la autoridad en 2016 dentro del RECE,¹⁶² aun así, sólo era requisito en las reglas el pago de derechos para Operador Económico Autorizado (OEA), no así para IVA e IEPS, lo que presupone que la autoridad no consideraba que el pago de derechos fuera aplicable a esta última.

De esta manera, se denota que es “convenientemente” interpretado y aplicado el pago de derechos en el 2020 para IVA e IEPS, ya que se observa que no fue de manera estricta, siendo que para ese entonces la LFD, señala el modelo de “inscripción en el registro de empresas certificadas” y la figura actual a la que se aplicó, se denomina “Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e IEPS”, lo cual puede interpretarse como que ambas figuras se inscriben, son empresas y se conciben como certificadas; bajo esta lógica, se puede entender la interpretación y aplicación del pago de derechos para IVA e IEPS, regulado por la misma autoridad en la materia de comercio exterior, es decir, por el SAT, a través de la AGACE.

En el sentido de la subsunción que hizo la autoridad recaudadora para las empresas con registro IVA e IEPS vigente en el 2020 o que lo solicitaran/renovaran, es posible entender que la política fiscal, pretenda imponer un pago de derechos interpretado de forma desfasada y creativa a una figura preexistente, bajo un precepto preexistente, justificando su

¹⁶² La homologación de figuras, se realizó por el SAT, por medio de la tercera resolución de modificación a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2016, publicada en el DOF el 25 de noviembre de 2016, en la cual las figuras del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas bajo las modalidades de IVA e IEPS, Operador Económico Autorizado y Socio Comercial Certificado, se conjuntaron en el Título 7, de las reglas, denominándose “Esquema Integral de Certificación”, derogándose al mismo tiempo, las anteriores reglas que se encontraban en otros capítulos en las que se señalaba cada figura por separado. *Vid.*, Servicio de Administración Tributaria. *Reglas Generales de Comercio Exterior para 2016*. Disponible para su consulta en: <https://www.sat.gob.mx/normatividad/44750/reglas-generales-de-comercio-exterior>, consultado el día 14 de abril de 2022.

proceder en el interés social y la no contravención de disposiciones del orden público para recaudar. Esto se entiende de manera operativa en las reglas para 2020 cuando se adicionó como requisito el pago de derechos y como causal de requerimiento su omisión.

Sin embargo, se considera que la contravención a las disposiciones del orden público para recaudar el pago derechos son visibles en la interpretación y argumentación que hace la AGACE en la nota informativa en el apartado de “Pago de derechos” que dio a conocer para esos efectos, al momento de argumentar que sin importar que se haya establecido o no como requisito acreditar el pago en las reglas, esto no exime a los contribuyentes registrados de realizar el pago conforme a la LFD y al CFF, lo cual ejemplificó mediante una certificación otorgada por tres años a partir de enero de 2018, que para la fecha de emisión de la nota informativa, ya debía esos tres años con actualizaciones y recargos, esto conlleva una aplicación retroactiva en perjuicio del contribuyente certificado.

La argumentación del pago de derechos retroactivo conforme a los importes debidos que señaló la autoridad en la tabla de la nota informativa (ver Anexo A), comienzan desde el año 2015 hasta el 2021 y aplican a los contribuyentes certificados desde aquel entonces, configurándose un crédito fiscal, actualizado y recargado, en su caso, exigible con multas, lo cual, es favorable para la autoridad, ya que el contribuyente, pierde más tiempo y recursos en sus operaciones de comercio exterior, al tener su registro suspendido o cancelado e inclusive, impugnando estos actos administrativos, que pagando hasta cinco años de derechos retroactivos.

La imposición de créditos fiscales fincados en la conveniente interpretación y argumentación de la autoridad, provocan incertidumbre en los contribuyentes que confían en el funcionamiento del Sistema impositivo mexicano; los contribuyentes registrados (ver Imagen 1), tuvieron que cumplir con los requisitos fiscales y aduaneros que obligatoriamente, determinan específicamente las reglas de comercio, sus anexos y fichas publicadas en el DOF, siendo revisados minuciosa y exhaustivamente por la autoridad, la cual negará u otorgará el registro; este último caso conlleva el consentimiento manifiesto de la autoridad sobre el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos por parte del contribuyente.

Por ello, el cumplimiento del contribuyente es completo y de buena fe, al ofrecer las pruebas suficientes para obtener el registro en la modalidad que solicite, por lo que cualquier incumplimiento de requisitos generales, como ahora lo es el pago de derechos, conlleva un requerimiento o la negativa del registro, en otras palabras, en ningún caso el contribuyente que obtuvo el registro, pudo haber omitido unilateralmente su cumplimiento. De esta manera, se configura un error atribuible a la autoridad, ya que omitió dictar las reglas a seguir, optando por informar en un criterio desfasado, la deuda de cinco años a los contribuyentes que cumplieron en su momento con las exigencias requeridas.

Actos de autoridad como estos, transgreden la confianza de los contribuyentes que desean cumplir voluntariamente con sus obligaciones fiscales y aduaneras, dañando a la relación jurídico tributaria, al violar los principios constitucionales de irretroactividad de la ley y de legalidad en su perjuicio. Entendiendo esto, es posible señalar que los principios constitucionales en materia tributaria, deben permear en las normas subconstitucionales, así como en las reglas generales que de ellas emanan o como las llama Alexy: “*mandatos de optimización*”,¹⁶³ para que se cumpla la observancia del interés social y la no contravención de las disposiciones del orden público.

La inoperancia de este parámetro de protección y garantía constitucional en las reglas y criterios en materia de comercio exterior, conlleva la pérdida de validez y justificación de los actos de autoridad, en una especie de “efecto dominó”, hasta llegar a la fuente de su existencia constitucional, y en su caso, convencional, de ahí la importancia de la protección y garantía de sus disposiciones que, bajo la directriz de sus principios, conforman una **metodología sistemática de derechos, optimizados por principios constitucionales**,¹⁶⁴ para otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, dentro del Sistema impositivo mexicano.

¹⁶³ Alexy, Robert, citado en Huerta, Carla. *Sobre la distinción entre derechos fundamentales y derechos humanos*. Artículos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r28772.pdf>, p. 73.

¹⁶⁴ Énfasis agregado.

3.2.2. La metodología jurídica judicial como protectora y garante de derechos

Derivado del debate que sostuvo Dworkin con Hart, Dworkin hizo un gran aporte metodológico a la teoría del derecho, al distinguir que un sistema jurídico, no solamente se encuentra compuesto por reglas primarias y secundarias, sino también por principios y directrices o políticas, por tanto, es en la relación de estos tres elementos: reglas, principios y políticas, donde se encuentra la explicación más cercana de lo que es el derecho, siendo su contenido contingente y cambiante.¹⁶⁵ En la conjunción equilibrada de estos elementos, se encuentra el verdadero potencial de la ciencia jurídica como promotora de la estabilidad social.

No obstante, muchas veces la política, en este caso, la política fiscal, deja de lado los principios y utiliza al derecho como una herramienta maleable, para satisfacer sus propios intereses, es decir, no basta con modificar, interpretar y aplicar las normas, se debe encauzar su teleología a satisfacer el bien común del Sistema impositivo mexicano, el cual incluye no solamente al Estado y a su preservación, también al contribuyente y sus derechos, basados en principios constitucionales

A este respecto, Sánchez refiere que: *"...para toda la ideología-norma es más importante la artificialidad lingüística que produce, que la persona o las cosas concretas, a las cuales dice referirse. De esta manera el medio discursivo, ideológico normativo por el cual se adquiere un derecho, adquiere más importancia que la persona que sería titular del mismo."*¹⁶⁶

La ideología de las normas y su arenga jurídica, en el derecho positivo mexicano han sido predominantes, logradas así para la conservación y funcionamiento del Estado, por lo que sus expresiones unilaterales de voluntad, están legitimadas en las políticas y reglas que desarrolla, con base en intereses diferentes a los principios que promueve en su Constitución, ejemplo de ello es el requerimiento de pago de derechos, al implementarlo de

¹⁶⁵ Cfr., González Covarrubias, María de la Luz y Aspe de la Rosa, Miguel Ángel. *El Debate "Hart-Dworkin". Una introducción a la discusión. Op. cit.*, pp. 36, 40 y 45. Paráfrasis.

¹⁶⁶ Sánchez Sandoval, Augusto. *Epistemologías y sociología jurídica del poder. Op. cit.*, p. 55.

forma retroactiva por el RECE, modalidad IVA e IEPS, el cual contradice los principios de irretroactividad y legalidad, persiguiendo completamente al interés recaudatorio, por medio de la emisión de actos administrativos que impulsan estas prácticas.

Por lo cual, los actos administrativos derivados del incumplimiento de las obligaciones del RECE, modalidad IVA e IEPS, como el requerimiento del pago de derechos por el registro, contemplado en las reglas, así como en la nota informativa, distan en gran medida de validez y legalidad para que el contribuyente confíe en el funcionamiento del Sistema impositivo mexicano y contribuya voluntariamente al gasto público, para evitar la evasión y la elusión, toda vez que la aplicación de actos erróneamente fundados y motivados, provoca desconfianza e incertidumbre jurídica en los contribuyentes, en otras palabras, la intención de la autoridad atiende primero al interés del Estado y no al bienestar común, dentro del Estado democrático y constitucional de derecho.

En relación, el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en la *tesis aislada P.XXI/2003*,¹⁶⁷ sostuvo el criterio de que es necesario dotar a funcionarios ajenos al Poder Legislativo, principalmente insertos en la Administración Pública, de atribuciones de naturaleza normativa (cláusulas habilitantes) para hacer frente a situaciones dinámicas y altamente especializadas, con base en un marco de acción definido, por lo que la intención primaria de las reglas, no es transgredir el principio de legalidad tributaria, estas atribuciones, se encuentran ligadas a la obligación contenida en el artículo 1° de la CPEUM de proteger y garantizar los derechos humanos y fundamentales de las personas, esto incluye a los contribuyentes.

Asimismo, la *tesis 1a. CXIII/2017 (10a.)*,¹⁶⁸ especifica que las reglas generales solamente vienen a facilitar la aplicación de lo expresamente previsto en la Ley, sin que se deleguen facultades legislativas, es decir, las reglas no deben crear obligaciones

¹⁶⁷ *Vid.*, Tesis XXI/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, diciembre de 2003, página 9, registro digital: 182710, con el rubro: "CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS." Disponible para su consulta en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/182710>, consultado el 31 de enero de 2023.

¹⁶⁸ *Vid.*, Tesis 1a.CXII/2017 (10a.), Registro digital: 2015025, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 01 de septiembre de 2017. Disponible para su consulta en: https://bj.scjn.gob.mx/doc/tesis/JfhyMHYBN_4klb4H5MIS/reglas%20de%20caracter%20general%20AND%20reglas%20de%20caracter%20general%20en%20esa%20materia, consultado el 31 de enero de 2023.

adicionales más allá del ímpetu de la ley de la que emanan y aquellos criterios que emita el SAT y que no son publicados en el DOF, no pueden crear en ninguna forma obligaciones para el contribuyente como lo señalado en la nota informativa del año 2020 titulada “Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas”, y mucho menos transgredir sus derechos, cuya optimización está tutelada por lo principios constitucionales.

No solamente, la creación y aplicación de las normas y criterios jurídicos es el pilar del buen funcionamiento del Sistema impositivo mexicano, sino como se ha logrado discernir en las tesis de la SCJN, es de vital importancia la aplicación de métodos y técnicas de interpretación y argumentación de las normas al caso concreto, para imprimir las visiones ideológicas, como el respeto en todo momento a la dignidad humana, cuyo parámetro es la constitucionalidad y convencionalidad de sus “principios y directrices que se interpretan no bajo el vetusto esquema de los métodos tradicionales del derecho (subsunción), sino mediante la ponderación.”¹⁶⁹

Con base en la hermenéutica jurídica de las normas y criterios tributarios, en específico de la interpretación que la autoridad recaudadora hizo del artículo 40, primer párrafo, inciso m), segundo y tercer párrafos de la Ley Federal de Derechos, es de notarse la falta de aplicación correcta de esta técnica metodológica, toda vez que:

- a) Inicialmente el término “certificación”, no presupone la misma figura, por ejemplo, una es de índole de seguridad y facilidad de tránsito de mercancías (Operador Económico Autorizado), la otra (IVA e IEPS), es en materia de impuestos al exterior por la importación temporal de mercancías; se consideran homologadas ahora, porque la autoridad decidió catalogar a todas las figuras, bajo el esquema de certificación sin justificación alguna;
- b) Desde el inicio año 2014 hasta mediados del año 2020, este pago no estuvo señalado en las reglas para la modalidad IVA e IEPS, porque simple y llanamente la autoridad no lo contempló ni lo interpretó así desde ese momento, siendo que el artículo de la LFD en el cual fundamentó el pago para OEA, pudo haber sido

¹⁶⁹ Cfr., Gil Rendón, Raymundo. *Op. cit.*, p. 52. Paráfrasis.

interpretado para IVA e IEPS desde el 2014, para que sus solicitantes pudieran hacer el pago en tiempo y forma, y;

- c) Consecuentemente, el contribuyente no tuvo conocimiento del mismo, por lo que la omisión que señala la autoridad, no fue intencional ni premeditada por parte del contribuyente, sino que fue un error inducido con la modificación y aplicación del criterio de la nota informativa emitida por la autoridad administrativa concedora del registro, con base en una nueva política fiscal que se basa en la recaudación.

Del análisis de la interpretación y aplicación del artículo 40, primer párrafo, inciso m), segundo y tercer párrafos de la Ley Federal de Derechos, el cual fue plasmado en la nota informativa referida, se considera que tanto interpretación y argumentación de la nota como el acto administrativo de requerimiento de pago de derechos, va en contra de diversos principios fundamentales en materia fiscal y aduanera:

1. El de “constitucionalidad” que establece una subordinación de la actividad tributaria del Estado a las disposiciones constitucionales al imponer un tributo que no se encuentra “expresamente” señalado por la ley, ya que el artículo referido se modificó y aplicó para la figura de OEA, no para el RECE, IVA e IEPS;
2. El principio de “legalidad”, al erróneamente interpretar y argumentar con efectos aplicativos las normas jurídicas, ya que la única justificación para ello, es la contenida en la nota informativa en comento, con base en sus criterios recaudatorios y en el análisis metodológico de las normas jurídicas, ponderando los derechos y principios que legitiman e actuar de la autoridad y;
3. El de “retroactividad de la ley en perjuicio de personal alguna”, al requerir el pago de un derecho retroactivo, aplicando recargos, actualizaciones, y en su caso, multas a los contribuyentes, cuando si lo hubiesen requerido desde un inicio el contribuyente hubiera pagado estos derechos, ya que el registro se solicita, y se obtiene mediante el cumplimiento de todos los requisitos que la autoridad señale, lo cual de 2014 a 2019 no aconteció.

Con base en el esquema metodológico que plantea el neoconstitucionalismo sobre la supremacía de las disposiciones constitucionales encaminadas al respeto de la dignidad humana, concordante con la máxima protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales por parte de todas las autoridades en México, bajo el parámetro del control constitucional y convencional de las normas, es posible desarrollar métodos y técnicas, para disminuir la transgresión a los principios constitucionales que distingue Dworkin, en todo sistema jurídico, por parte de todas sus instituciones y autoridades en el cumplimiento de sus funciones.

Prueba de ello, es la implementación de la metodología jurídica judicial, la cual conjuga los postulados del realismo jurídico, al promover la actividad hermenéutica y argumentativa de los operadores jurídicos, de los juzgadores en particular, para crear nuevos criterios de interpretación y aplicación de las normas en la solución de conflictos, creando así, nuevo derecho con impulso axiológico, para lograr la efectividad en la protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales, disminuyendo así, la transgresión a las disposiciones constitucionales y convencionales.

Es menester el acercamiento de los operadores jurídicos a la teoría del derecho moderno y su aplicación metodológica a la realidad social en México, como en el caso de la metodología jurídica judicial, que busca la protección y garantía efectivas a los derechos humanos y fundamentales, este modelo de metodología jurídica, podría adecuarse a la modificación, interpretación y argumentación aplicativa de las normas y reglas jurídico tributarias que conforman al Sistema impositivo mexicano, para simplificarlo y hacerlo efectivo, tutelando su validez constitucional y convencional para evitar paradojas jurídicas, y lograr así, su objetivo: “facilitar la aplicación de lo previsto en la misma ley”,¹⁷⁰ sin transgredir los derechos de las personas contribuyentes.

¹⁷⁰ Tesis 1a. CV/2017 (10a.), emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 46, Tomo I, septiembre de 2017, página 213, de rubro: “CERTIFICACIÓN PARA APLICAR UN CRÉDITO FISCAL EMITIDA POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 15-A DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, AL REMITIR A LAS REGLAS GENERALES EXPEDIDAS POR EL ÓRGANO ADMINISTRATIVO REFERIDO PARA SU EXPEDICIÓN, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.” Para su consulta en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2015024>, consultado el 31 de enero de 2023.

3.2.3. El ímpetu de las normas en el Sistema impositivo mexicano

De acuerdo a la visión de Álvarez, González y Sánchez, hacen notar que, desde tiempos remotos en México, la organización y buen funcionamiento del sistema político-económico azteca, se encontraba supeditado al buen desempeño de los recaudadores del tributo, lo cual refiere su importancia, de lo contrario, las penas serían severas para los trasgresores al sistema que administraba esta súper estructura:

El sistema político-económico de los aztecas requería una amplia organización y un buen funcionamiento de todas las instancias de la administración que sustentaran toda la estructura de poder.

De ello derivan las penas previstas para conductas como la falsificación de las liquidaciones, por parte de los recaudadores del tributo. Su importancia dentro del sistema económico se evidencia por penas como la muerte, la confiscación de sus bienes y la reducción a esclavitud de sus parientes. **También al que cobrara más tributo del debido se le castigaba con la muerte, porque no estaba cumpliendo correctamente con sus funciones.**¹⁷¹

El ímpetu de las normas jurídico tributarias en México, es precisamente la organización y buen funcionamiento de la administración que comprende actualmente el Sistema impositivo mexicano, por tanto, los operadores jurídicos deben establecer los mecanismos normativos para regular el sistema de forma jerárquica y coherente, y puedan evitarse las conductas que son contrarias a la estabilidad económica del país, preservando y reconociendo los principios constitucionales en todo momento, evitando así las paradojas jurídicas. En este sentido, Obregón manifiesta:

Se entiende que la norma jurídica respeta a las disposiciones jurídicas jerárquicamente superiores a ésta, por ello cuando se emite una disposición normativa de manera general, en apariencia la norma secundaria, se debe apegar a un principio positivado en una norma superior, pero sin justificación la legislación secundaria se aparta de la legislación formalmente superior, y hace evidente una excepción no sólo a la norma jurídica que regula el principio, además crea una regla de inaplicación de una norma

¹⁷¹ Sánchez Sandoval, Augusto, *et al. Control social económico-penal en México*. Primera edición, México, Macroproyecto Ciencias Sociales y Humanidades, UNAM, 2008, p. 62. Énfasis agregado.

con mayor jerarquía. Problemáticas formalistas que presenta el Estado Legislativo en la actualidad debido a la justificación de validez derivado del proceso de creación de las disposiciones normativas.¹⁷²

De igual forma Obregón, continúa con el ímpetu del operador jurídico, diciendo que, *“la ciencia debe ser creada para facilitar la comprensión, aplicación, y generar mejoría para la sociedad, no debemos de llegar a considerar que para justificar una idea o postura técnica se debe buscar conceptos cada vez más complejos, lo cual sólo aleja a las personas y a la ciencia jurídica de la vida diaria.”*¹⁷³ En cuanto al ímpetu de las normas en materia tributaria, el mismo autor especifica que: *“las personas al contribuir al gasto público lo deben de hacer proporcional no a sus ingresos y sí a sus necesidades para obtener una vida digna.”*¹⁷⁴

Es indispensable que los operadores del derecho conjuguen pragmáticamente, la realidad social con los conceptos científicos comprobables que ofrezcan soluciones inmediatas a los retos de la actualidad, tomando en consideración a los elementos de la relación jurídica, como lo son la norma jurídica, la persona, la razón, los principios constitucionales y convencionales. Las normas generales, deben apegarse al ímpetu de las disposiciones constitucionales, para facilitar la comprensión, aplicación, y generar mejoría para la sociedad en el cumplimiento, por ejemplo, de las obligaciones fiscales y aduaneras, evitando así, ser opuestas entre sí y a sus principios. Por otro lado, Sánchez observa que:

...generalmente la norma no permanece en los términos legales, sino que sufre varias distorsiones subsecuentes: por la reglamentación que hace el ejecutivo; por la interpretación que de ella hace la jurisprudencia; o por las circulares que reciben las autoridades, para tratar de una determinada manera la norma y los hechos. Esos factores extralimitan o reducen los alcances de las normas originales y condicionan su explicación, pues aquí operan también los lenguajes, los meta-lenguajes, lo meta-meta lenguajes respecto de esas mismas normas, generándose una gran inseguridad jurídica, pues ya no hay sólo una norma, sino la multiplicación de la misma, por obra del poder judicial y del ejecutivo-administrativo.¹⁷⁵

¹⁷² Obregón Salinas, Gonzalo Levi. *La Argumentación Jurídica como Método Científico de Verificación*. Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM, Nueva Época, Núm. 5, Julio-diciembre 2016, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Documento digital disponible para su consulta en: <http://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx>, pp. 242 y 243.

¹⁷³ *Ibidem*, p. 246.

¹⁷⁴ *Ibidem*, pp. 253 y 254.

¹⁷⁵ Sánchez Sandoval, Augusto. *Epistemologías y sociología jurídica del poder*. *Op. cit.*, p. 191.

Las normas jurídicas dentro del Sistema impositivo mexicano, conllevan el ímpetu de resolver los problemas sociales y facilitar su buen funcionamiento, pero con el tiempo, comienzan a provocar entre sí, antinomias y paradojas (excepciones), alejando su contenido del afán del legislador y de los principios constitucionales, debido a que como Sánchez señala: *“las reglamentaciones que hace el poder ejecutivo son también motivo de distorsión normativa, porque los reglamentos superan o se quedan cortos, respecto de la ley a que se refieren”*,¹⁷⁶ así como las diversas interpretaciones que crea el operador administrativo, basado en mandatos políticos, los cuales se encuentran alejados de los criterios del operador judicial.

Ante este acontecer, Gómez afirma que, *“en la cualidad de competencia en la materia tratada es conveniente que el legislador conozca y esté actualizado sobre la materia que regula, o se allegue de gente experta en el tema para que se redacte una ley actualizada.”*¹⁷⁷ Y agrega: *“Así, para hacer una buena ley (o, como se refiere en el presente, una ley con calidad) se requiere de diversas cualidades: conocimiento de la Ciencia del Derecho, competencia en la materia tratada, valoración política de los intereses en juego, capacidad de síntesis y claridad redaccional, y cálculo anticipado de la aplicabilidad de las normas.”*¹⁷⁸

El ímpetu de las normas en el Sistema impositivo mexicano, se concibe de manera general o como lo percibe Campos: *“una gran maquinaria creada con el propósito de proteger a la sociedad,”*¹⁷⁹ en el particular que atañe a esta investigación, como aquel que propicia el campo de acción adecuado para que la relación jurídico tributaria, sea armoniosa, voluntaria y consciente, donde los partícipes, se beneficien recíprocamente, bajo la directriz de los principios constitucionales en materia tributaria.

¹⁷⁶ Sánchez Sandoval, Augusto y González Vidaurri, Alicia. *El derecho penal y la cibernética*. Ciudad de México, UNAM, FES Acatlán, DGAPA, 2016, p. 155.

¹⁷⁷ Gómez Macfarland, Carla Angélica. *Los planes de desarrollo municipal en México y la participación ciudadana. Un análisis del marco jurídico*. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, vol.50, no.150 Ciudad de México, sep./dic. 2017, Disponible para su consulta en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0041-86332017000301149#fn28, consultado el 12 de abril de 2020.

¹⁷⁸ Riande Juárez, Noé A., *La logística, o la automatización de la redacción legislativa*, 2000, p. 1, disponible en: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:KeC_isJFMFUJ:www.legislarbien.com.ar/artsA/dj/Tecnica_legislativa_la_logistica_mexico_noe_riande_juarez.doc+&cd=1&hl=es-419&ct=clnk&gl=mx. Tomado de *ídem*.

¹⁷⁹ Campos Zamora, Francisco J. *Nociones fundamentales del Realismo Jurídico. Op. cit.*, p. 209.

Por ello, los operadores jurídicos deben imprimir este ímpetu en las normas tributarias, en palabras de Gómez: “*por medio del cálculo de la aplicabilidad de la norma, la aportación de la ciencia del derecho y la valoración política de los intereses en juego,*”¹⁸⁰ lo cual conlleva a la construcción sistematizada del conocimiento, esto es la metodología jurídica, para alcanzar la efectividad en la búsqueda de valores humanos como la justicia, bajo la perspectiva de la protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes.

3.2.4. La relación entre metodología jurídica, efectividad y justicia

De acuerdo con Ponce de León, es posible discernir la relación que existe entre metodología jurídica, efectividad y justicia:

La investigación jurídica no avanza en calidad por ausencia de metodología; lógica y técnica son disciplinas frecuentemente marginadas por los juristas. La actitud que tiende a satisfacer las necesidades de justicia y seguridad jurídica se frustra frecuentemente por la deficiente aplicación del método y la técnica, es conveniente destacar en todo momento, y ante todo jurista, la importancia de estos instrumentos fundamentales.¹⁸¹

Lo anterior, se concatena con lo que Ponce de León concibe como la —teleología de la metodología, el método y la técnica jurídicas—, las cuales se circunscriben a fines generales como la **realización de la justicia y la seguridad jurídica, el bien del hombre, el desarrollo del derecho como ciencia, así como la búsqueda de la verdad y la paz en la armonía social.**¹⁸²

De esta manera, existe una estrecha relación entre el uso correcto de la metodología jurídica, así como de los métodos y técnicas empleados para la consecución de sus fines, ya que influyen de manera directa en la efectividad de las normas, estableciendo su calidad y cantidad, no solamente como un índice de productividad, sino como la capacidad de lograr el efecto esperado, lo cual conlleva la satisfacción de justicia y seguridad jurídica, en el

¹⁸⁰ Gómez Macfarland, Carla Angélica. *Op. cit.*, consultado el 12 de abril de 2020.

¹⁸¹ Ponce De León Armenta, Luis. *Metodología del Derecho. Op. cit.*, p. 59.

¹⁸² *Cfr., Ídem.* Paráfrasis. Énfasis agregado.

caso de esta investigación, el impulso a la efectividad de las normas jurídico tributarias, que se cimbran en los principios tributarios, lo que se traduce como justicia social.

En cuanto a la justicia, Rawls señala que, se refiere a la virtud más importante de las instituciones, como un principio supremo que se materializa en la cooperación social, al contener las disposiciones que determinan la división de ventajas y participación, correctamente dosificadas a los individuos, y su objeto es la estructura básica de la sociedad. La razón de empezar con la teoría de la justicia ideal es que ofrece la única base para una comprensión sistemática de los problemas apremiantes de la sociedad. Por tanto, es un ideal social, un equilibrio, el abstenerse de la *pleonexia* (codicia o avaricia).¹⁸³

En este tenor, los principios constitucionales en materia tributaria, deben su ímpetu a valores éticos, sociales, legales e ideológicos; éstos se establecen en el artículo 31, primer párrafo, fracción IV, de la CPEUM,¹⁸⁴ al señalar que una de las obligaciones de los mexicanos es contribuir al gasto público, bajo los principios de proporcionalidad, equidad y destino, en relación con los artículos 14 y 16 de la Carta Magna,¹⁸⁵ que señalan los principios de irretroactividad de la ley en perjuicio de personal alguna y de legalidad respectivamente, que en su conjunto representan una de las instituciones más relevantes y amplias de todo Estado democrático y constitucional de derecho, estos principios y funciones estatales, se encuentran bajo la tutela de los diversos entes estatales que, por ejemplo en materia económica y fiscal, son la SHCP y el SAT.

Sin embargo, la práctica insensata del razonamiento lógico-jurídico para la estructuración, planificación y ejecución mediante las reglas emitidas por el órgano recaudador (SAT), al determinar y establecer los procedimientos que abarcan, conlleva un “riesgo” en el detrimento en el mejoramiento de la relación jurídico tributaria entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente) lo cual podría impactar en la cultura contributiva mexicana, que tiene como principal objetivo la participación voluntaria para

¹⁸³ Cfr., Rawls, John. *Teoría de la Justicia*. Trad. De María Dolores González, sexta reimpresión, Cambridge, Mass. Publicado por *The Belknap Press of Harvard University Press*, 2006, pp. 22 y 23. Paráfrasis.

¹⁸⁴ Vid., Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 31, primer párrafo, fracción. IV. *Op. cit.*, *ídem*.

¹⁸⁵ *Ídem*, Arts. 14 y 16. *Op. cit.*, *ídem*.

sufragar el gasto público, al aumentar la recaudación directa y disminuir los tiempos que se pierden en los trámites, así como los gastos de ejecución en su observancia.

El concepto de riesgo, se refiere a la posibilidad de daños futuros, debido a decisiones particulares; por lo que conviene decidir mejor ante la posibilidad de consecuencias negativas. En la actualidad, el concepto de riesgo se impone en las especialidades científicas más diversas e, inclusive, en las ciencias más variadas. Para Ballesteros, *“la sociedad de riesgo que Beck escudriña es una sociedad expuesta al peligro inminente. En ella se ha perdido todo ‘cálculo de riesgos’ y todo se torna ininteligible. Es una sociedad en la que el ser humano se encuentra en un ambiente completamente contaminado que amenaza la seguridad de su existencia.”*¹⁸⁶

En otras palabras, la diferencia entre riesgo y fracaso, se limita a que el primero implica sólo tomar una mala decisión, mientras que el segundo, implica el tomar una segunda mala decisión, cuestión que puede traer consecuencias catastróficas a corto, mediano y largo plazo en distintos ámbitos como el social, económico, político y jurídico, afectando a cada uno de los sujetos, dentro de un país o del mundo. Es por ello, que el primer error, implica el aprendizaje para evitar el daño futuro, es decir, la actitud de evitarlo, por medio de la prevención.

Es por ello, que el término —prevención— como modelo de preparación contra daños futuros, la cual hace disminuir, o bien la probabilidad de su aparición, o bien su magnitud, cobra vital importancia para tomar mejores decisiones ante contingencias sociales, con base en la memoria histórica humana, así como en su razonamiento-lógico encausado. La prevención es uno de los objetivos de la creación de normas jurídicas; en el caso de las contingencias sociales de índole fiscal y aduanera, el SAT puede prevenir conductas, por medio de la creación de reglas generales, para contener posibles prácticas elusivas y evasivas, así como delitos fiscales, esta prevención razonada no es más que la estructura general de la metodología jurídica al caso concreto.

¹⁸⁶ Ballesteros Trujillo, Blanca Zulema. *Reflexión sobre la teoría de la sociedad del riesgo*. Temas Sociales no.35 La Paz jul. 2014. Disponible para su consulta en: http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0040-29152014000200008&lng=es&nrm=iso, consultado el 19 de abril de 2022.

Las reglas generales que emite el SAT, siendo uno de los mecanismos legales especializados que regulan la actividad comercial en México, deberían estar constituidas como una guía procedimental, para impulsar la efectividad de su interpretación y aplicación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, al mismo tiempo que deben modificarse para su mejor adaptación al comercio interior y exterior mexicano, lo que propiciará el mejoramiento de la cultura contributiva voluntaria, situación que se verá reflejada en bienes y servicios sociales de calidad como contraprestación del régimen estatal.

Es menester que, los operadores jurídicos deban actualizarse constantemente, para modificar, interpretar, argumentar y aplicar, no sólo las reglas generales que emite el SAT, sino todas las normas jurídico tributarias, impulsando su efectividad real, por medio del uso racional de las ciencias, métodos, técnicas y teorías que robustecen la ciencia del derecho contemporáneo, atendiendo a la jerarquía y naturaleza de las normas jurídicas, y por supuesto, al control constitucional y convencional de las normas para proteger y garantizar los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes, mediante la aplicación y desarrollo de metodología, métodos y técnicas jurídicas.

Como base, debe concebirse una metodología jurídica incluyente o abierta, para consolidar el ímpetu tributario de las normas mexicanas y criticar el derecho positivo de forma progresiva, para aplicarlo a la realidad social, económica y jurídica del Sistema impositivo mexicano, no como una ideología, *“sino como enfoque metodológico”*,¹⁸⁷ cuyas técnicas principales, son la subsunción y el silogismo jurídico, aplicables a casos concretos de poca dificultad de resolución y sin interpretación creativa, como lo es el aplicar una multa por una infracción flagrante a la ley en la materia administrativa, *“fundando el derecho y motivando los hechos de conformidad con el principio de legalidad”*.¹⁸⁸

Para el caso de fundamentar los derechos humanos en la naturaleza de la persona, como casos de suma dificultad, donde el operador jurídico, debe poner mayor pericia al interpretar y argumentar, con base en el parámetro de constitucionalidad y

¹⁸⁷ Vid., Huerta, Carla. *Sobre la distinción entre derechos fundamentales y derechos humanos*. Op. cit., p. 74.

¹⁸⁸ Vid., *ídem*.

convencionalidad, la metodología jurídica más desarrollada en nuestro país es la metodología jurídica judicial como garantía y protección de los derechos de las personas, para la resolución de paradojas jurídicas, bajo la directriz de los principios generales del derecho y principios constitucionales en la optimización de su efectividad, mediante la ponderación. A ello se refiere Guastini, al decir: *“Ciertamente, los conflictos entre derechos constitucionales existen. Y yo no veo otra forma de resolverlos sino por medio de la ponderación.”*¹⁸⁹

El tema de la ponderación en la toma de decisiones resolutorias de conflictos, es crucial, ya que construye parte de la cultura jurídica, al crear un derecho viviente, con nuevas directrices o lineamientos sistematizados en que los operadores jurídicos pueden apoyarse para la resolución de los casos complicados y no tengan que llegar a casos considerados como “trágicos”, con una resolución que transgrede, principios, derechos humanos o fundamentales. Este parámetro es acorde al sistema metodológico del neoconstitucionalismo, ya que de acuerdo con Gil Rendón, su *“característica primordial es la primacía de la constitución sobre las demás normas jurídicas y que vienen a hacer la distinción entre reglas como normas legalistas y principios como normas constitucionales”*.¹⁹⁰

En el entendido de que la Constitución mexicana conforma este parámetro y punto de partida obligatorio para todas las autoridades, cuya atención se centra en el control de constitucional y convencional de las normas de protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales, se instaura inherentemente su efectividad, ya que es el fin que persigue, con ello, los operadores jurídicos pueden comenzar a identificar la dificultad de los conflictos, así como decidir el tipo de metodología y técnica jurídica a utilizar para, en su caso, interpretar y argumentar, sus decisiones, aminorando el riesgo de transgresión a los derechos, para resolver con base en la justicia como valor humano y no meramente formalista y mecánica.

¹⁸⁹ Guastini, Ricardo, entrevistado por Sosa Sacio, Juan Manuel. *Entrevista a Ricardo Guastini. Precisiones desde el realismo jurídico genovés. Op. cit.*, p. 239.

¹⁹⁰ Gil Rendón, Raymundo. *El neoconstitucionalismo y los derechos fundamentales. Op. cit.*, p. 43.

De este modo, con el estudio del requerimiento de pago de derechos retroactivo por la figura del RECE, modalidad IVA e IEPS, fundamentado en la regla 7.2.2., Apartado A, cuya fracción VI, de la Primera Resolución de Modificaciones a las RGCE para 2020, expedida por el SAT de la CDMX, el artículo 40, primer párrafo, inciso m), y segundo párrafo de la LFD, así como la nota informativa divulgada por el SAT en una página electrónica, titulada “Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas”, se han obtenido los siguientes resultados preliminares.

3.3. Derechos y principios en el Sistema impositivo mexicano

La existencia de reglas o normas dentro de un sistema jurídico, configura lo que se conoce como Estado de Derecho, cuya función es básicamente la regulación de la conducta humana en sociedad. El contenido de sus normas determinará el tipo de obligaciones, derechos y principios por los cuales se rige el sistema, lo cual conlleva un intrincado sistema jerárquico que va desde la Constitución a las normas subconstitucionales, en otras palabras, se establece la relación directa entre los principios y valores constitucionales con las normas procedimentales.

De esta manera, surge también el concepto de Estado Constitucional de Derecho, cuya connotación —constitucional de derecho—, se debe precisamente como lo concibe Burgoa: *“a lo débil o fuerte que sea la adecuación del contenido de todas las normas procedimentales a los principios y valores de su Constitución”*,¹⁹¹ siendo el caso de México, se observa un diseño normativo que se perfila a un Estado democrático y constitucional de derecho, dentro del cual se ejecuta el Sistema impositivo mexicano que erige derechos, obligaciones, principios y valores, para regir la obligación y la forma de contribuir al gasto público de las personas en su carácter de contribuyentes.

¹⁹¹ Cfr., Burgoa Toledo, Carlos Alberto. *Formalismo y Sustancialismo*. Congreso Internacional de Filosofía del Derecho, celebrada del 14 al 16 de noviembre de 2011, UNAM, Coordinación del Programa de Posgrado en Derecho, Facultad de Estudios Superiores Acatlán. Documento digital disponible para su consulta en: <http://derecho.posgrado.unam.mx/congresos/congfilodere/>, p.18.

Ahora bien, conforme a la reforma de 2011, correspondiente al reconocimiento de los derechos humanos en el artículo 1° de la Carta Magna mexicana, han surgido diversas interpretaciones y criterios de los juristas, sobre si existen o no los derechos humanos en la tributación, si son aplicables o en su caso, los principios y valores que puedan ser considerados como derechos humanos o derechos fundamentales en materia tributaria (como el mínimo vital), derivados del control de constitucional y convencional de las normas y, por tanto, promovidos y garantizados por la autoridad.

3.3.1. Derechos humanos, fundamentales y principios tributarios

Como ya se ha expuesto, el deber de contribuir al gasto público se fundamenta en el artículo 31, fracción IV de la Constitución mexicana, por lo que es considerado por los conocedores de la ciencia del derecho como una obligación que no genera un derecho, menos aún un derecho humano o fundamental. A pesar de ello, a partir de la reforma constitucional de 2011, se han esgrimido argumentos, basados en las interpretaciones de los operadores jurídicos, de conformidad con el bloque constitucional y el mecanismo de convencionalidad de las normas jurídicas, por lo que ha surgido un debate sobre la exigibilidad de derechos ante la Suprema Corte mexicana en materia tributaria.

Al respecto Burgoa, afirma que en la tributación no aparece ningún derecho humano, sino simplemente derechos derivados de obligaciones; esto no quiere decir que el contribuyente no cuente con derechos humanos, sí cuenta con ellos, mas no en su faceta de contribuyente, sino en su faceta de persona. Ello, no implica que la defensa de estos derechos se deba dejar de hacer y que los esfuerzos por proteger —derechos fiscales— deba hacerse con total convicción sin caer en exageraciones y confusiones, derivadas de cuando las obligaciones tributarias rozan con los derechos humanos.¹⁹²

Con la anterior perspectiva, es lógico pensar que las personas cuentan con derechos humanos, porque literalmente están reconocidos en la Constitución mexicana, asimismo es coherente determinar que el contribuir a los gastos públicos es literalmente una obligación

¹⁹² Cfr., Burgoa Toledo, Carlos Alberto, coordinador. *Los Derechos Humanos en la tributación*. Primera edición, Thomson Reuters, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., México, abril 2018, pp. 49 y 50. Paráfrasis.

establecida en el mismo ordenamiento, por lo que la consideración de la inaplicabilidad de argumentos e interpretaciones sobre derechos humanos tributarios reconocidos en la legislación puede parecer equívoca.

Por otro lado, existen los principios constitucionales que rigen los procesos y procedimientos en todo el sistema jurídico en México, como acceso a la justicia, legalidad, seguridad jurídica, irretroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna, entre otros, mismos que fueron consagrados con antelación a la reforma de 2011 y que deben ser promovidos y garantizados por todas las autoridades del Estado mexicano en cumplimiento de sus funciones soberanas; el propio texto del artículo 31, fracción IV de la Constitución, establece los principios conforme se debe contribuir, es decir, de forma —proporcional y equitativa— para los gobernados, esta interpretación de principios es considerada como el derecho al mínimo vital.

En cuanto al principio del mínimo vital en materia tributaria (capacidad contributiva de cada persona que se tiene cuando se percibe un ingreso por encima del mínimo vital de subsistencia), Rodríguez manifiesta que no es un derecho humano en sí mismo, pues no se encuentra expresamente reconocido como tal, aunque sí es un derecho constitucional que debe respetarse en el establecimiento y en la regulación de cada impuesto específico y no relacionarlo en manera alguna con el sistema tributario general, por lo que su inobservancia supone una violación indudable a la Constitución del país, en primer lugar, y en seguida, una vulneración de los derechos humanos con los que se relaciona.¹⁹³

Puede señalarse que, desde la reforma en materia de derechos humanos, los operadores jurídicos, ya sea como postulantes, juzgadores y autoridades, relacionan a los derechos humanos con la tributación, más es de notarse que las interpretaciones y argumentos son cimentados en principios constitucionales preexistentes y como lo menciona Rodríguez son materia de impugnación por su transgresión. Esta perspectiva de relacionar derechos con obligaciones, principios y valores, seguridad con legalidad y justicia, se amplía desde la reforma en derechos humanos, al incentivar la búsqueda de su protección e interpretación más robusta.

¹⁹³ Cfr., Rodríguez Lobato, Raúl en *ibídem*, pp. 70 y 71. Paráfrasis.

Es así como los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, vienen a reforzar a los actuales derechos y principios emergentes como el mínimo vital, bajo el enfoque de la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales, con lo que se observa la progresión de la ciencia del derecho y su implementación en el derecho positivo en México, así como la prosecución de la seguridad jurídica, no sólo como un principio, sino como una garantía tributaria, esgrimida como derecho.¹⁹⁴

Esta progresión del pensamiento jurídico, basado en la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales, incluye la conceptualización de derechos con un alcance mayor, por ejemplo, el derecho a la propiedad como derecho humano en materia tributaria que de igual forma debe ser garantizado por el Estado. En este sentido, Cruz señala que “las garantías tributarias representan el mayor desarrollo teórico respecto de la protección del derecho humano a la propiedad, ya que sólo mediante su respeto el Estado lograr una subsistencia efectiva y legítima.”¹⁹⁵

Mediante este razonamiento amplio, lógico y, evidentemente progresivo, se continúa estructurando una metodología jurídica efectiva que busca la realización de las personas en todas sus facetas en torno a un Estado que no puede permanecer estático ante los cambios ideológicos, sociales, tecnológicos, económicos y jurídicos, ya sea de fuente doméstica o internacional, respecto de todos los ámbitos en los que tiene injerencia sobre los gobernados y de su propia existencia. Manifestaciones de esta estructura metodológica jurídica, conllevan el reconocimiento y aplicación de premisas operacionales como las que ha formulado Fernández en materia tributaria:

- a) El hombre como contribuyente tiene Derechos Fundamentales contemplados en los principios de justicia tributaria que protegen el Derecho humano a la propiedad y a la igualdad.
- b) Los Derechos fundamentales de propiedad y de igualdad de los contribuyentes deben ser protegidos de la manera más amplia posible, armonizándolo con la obligación de contribuir a los gastos públicos con base en el principio de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad a conseguir.

¹⁹⁴ La seguridad jurídica, de acuerdo con Venegas, implica el derecho del gobernado a predecir las consecuencias de sus actos respecto del ordenamiento jurídico, así como prever el grado de injerencia que en su esfera pueden tener las autoridades públicas. *Vid.*, Venegas Álvarez, Sonia en *ibídem*, p. 100.

¹⁹⁵ *Vid.*, Cruz Mederos, José en *ibídem*, p. 141.

c) A manera de prospección, dentro de la evolución de los Derechos Fundamentales en la tributación, se vislumbran algunos desarrollos en la aplicación del principio pro persona como el de que en caso de duda estar en favor del contribuyente... esta orientación mediante el principio pro persona en la interpretación de la ley fiscal es obligatoria para todas las autoridades. Así, la interpretación conforme de la ley que se refiera a los elementos esenciales de la tributación, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa podrán ser de aplicación amplia o extensiva en lo que favorezcan a la persona contribuyente, **contrariamente a la aplicación estricta ordenada por el artículo 5 del CFF.**¹⁹⁶

Para la materialización de la metodología jurídica efectiva en todos las áreas del derecho, en especial en materia tributario, es necesario el reconocimiento y actualización de los operadores jurídicos, respecto a los derechos humanos, fundamentales y principios que rigen la relación jurídico tributaria, no solamente desde el punto de vista del derecho positivo, sino con base en el control constitucional y convencional de las normas tributarias, debido a que como se puede observar esta ampliación de criterios jurídicos, trae consigo perspectivas jurídicas progresivas como la interpretación mediante el principio pro persona del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación en cuanto a lo que favorezca al contribuyente, por medio de la armonización de la obligación de contribuir al gasto público.

Bajo los parámetros forjados por la reforma de 2011, Miranda de Santiago concuerda con Fernández al manifestar que:

...consideramos que esta reforma, que hoy tímidamente comienza, perfila un orden jurídico nuevo, en el cual las Cortes supranacionales van a jugar un papel preponderante, en consonancia con el Poder Judicial mexicano, sobre todo en cuanto a criterios interpretativos se refiere. Así, tomando en cuenta que todos los derechos, tanto sustantivos como procesales son, en última instancia, Derechos humanos, queda para el contribuyente el hacerlos valer, tanto en sede nacional como internacional.¹⁹⁷

Los derechos humanos, fundamentales y los principios, en general buscan la realización de la persona dentro del Estado democrático y constitucional de derecho, esto incluye inexcusablemente a México como garante y promotor del control constitucional y convencional de las normas, lo cual incluye al Sistema impositivo mexicano. Conforme se ha notado en los criterios anteriores, el tema de los derechos humanos en materia tributaria

¹⁹⁶ Vid., Fernández Sagardi, Augusto en *ibídem*, p. 160. Énfasis agregado.

¹⁹⁷ Vid., Miranda de Santiago, José Manuel en *ibídem*, p. 283.

es tendiente a la discusión, toda vez que se pretende incluir premisas de índole internacional a un sistema impositivo con el fin de armonizarlo, sin que este último pretenda cambiar o adaptarse, ya que no sólo conlleva la formulación de preceptos jurídicos con la inclusión de derechos humanos, sino también la pugna constante con la política fiscal que busca el perpetuar la vida de un ente jurídico ficticio y no así, la regulación mediante un sistema tributario, cuyos proveedores son las personas en su carácter de contribuyentes.

3.3.2. Derechos humanos de las personas contribuyentes

Conforme a Miranda de Santiago, la fracción IV del artículo 31 de la Constitución mexicana contiene principios tributarios que deben cumplir y a los que deben apegarse, tanto las leyes fiscales como todas las autoridades en relación al artículo 1º constitucional, promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos de los contribuyentes, de acuerdo con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, así como con los criterios y parámetros internacionales como el *Ombudsman* (defensor del pueblo).¹⁹⁸

Esta correlación de artículos constitucionales, cuya visión invoca la progresión e interdependencia de los principios constitucionales en todas las áreas que regula el Estado, conlleva la protección, obediencia y garantía por parte de todas las autoridades del aparato estatal mexicano, inclusive del Sistema impositivo mexicano, bajo la premisa del contrato social, de acuerdo al principio *pacta sunt servanda*, que obliga a las partes (Estado/gobernados) a cumplir con sus derechos y obligaciones, tal como se ha discernido en los capítulos previos de esta investigación, las disposiciones constitucionales son las cláusulas por las cuales se rige el Estado mexicano y su relación con los contribuyentes.

Respecto a los derechos humanos de los contribuyentes, Ríos refiere que, “*son los derivados del artículo 31, fracción IV de la CPEUM, los cuales son capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino al gasto público.*”¹⁹⁹ En concordancia, la misma

¹⁹⁸ Cfr., *ibídem*, p. 282. Paráfrasis.

¹⁹⁹ Ríos Granados, Gabriela. *Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del Artículo 31 fracción IV Constitucional y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Fundación Konrad

autora agrega: *“Sin embargo, también existen otros derechos humanos que tienen plena injerencia con los derechos de los contribuyentes, que al ser transversales tocan a todos particulares [sic] como es el caso del derecho a la audiencia previa, el derecho al acceso a la impartición de justicia pronta, completa e imparcial, seguridad jurídica y legalidad por la debida sujeción al procedimiento, irretroactividad de las leyes, entre otros.”*²⁰⁰

Este elemento transversal, no solamente une a los principios constitucionales entre sí, sino también a los principios convencionales, por ello, es de suma importancia que el operador jurídico cuente con un enfoque amplio que resulta de la actualización del razonamiento lógico jurídico, con base en el reconocimiento y garantía de los derechos humanos a nivel mundial, y por supuesto, en la Constitución mexicana mediante su primer artículo, lo cual indica que la efectividad y eficacia del sistema jurídico mexicano, radica en la formulación y aplicación del control constitucional y convencional que se hace de todas las normas jurídicas.

A este respecto, Ríos reitera que: *“...con esta reforma los operadores jurídicos nacionales deberán nutrirse de normas convencionales en materia de derechos humanos, así como de sus interpretaciones, de normas consuetudinarias internas o internacionales.”*²⁰¹ Esto implica como lo señala la misma autora que se aplique a la materia tributaria el principio pro persona:

Mediante dicho principio se aplica la norma más favorable al contribuyente y menos estricta del ejercicio de un derecho, no importando su jerarquía normativa, es así que en nuestro sistema tributario se incorpora un nuevo paradigma el cual obligará a los operadores jurídicos a aplicar en beneficio del contribuyente la norma que otorgue mayor protección no importando si se trata de la norma constitucional o convencional.²⁰²

A través de estas nuevas dimensiones sobre la amplitud de los derechos humanos, las cuales se interpretan con una transversalidad inherente con otras disposiciones

Adenauer, 2013. Documento digital disponible para su consulta en: www.juridicas.unam.mx y en: <http://biblio.juridicas.unam.mx>, p. 2339.

²⁰⁰ *Ídem.*

²⁰¹ *Ibidem*, p. 2340.

²⁰² *Ídem.*

constitucionales como lo es el caso de la materia tributaria, es evidente que las normas subconstitucionales y meramente procesales, tiendan a interpretarse e inclusive a formularse, modificarse y aplicarse de la forma más benéfica para la persona contribuyente. En concordancia, Ríos aclara que:

...los tratados internacionales sobre derechos humanos amplían la dimensión de los derechos de los contribuyentes y considera que el operador jurídico podrá nutrir y enriquecer los criterios referentes a la capacidad contributiva con base en estos tratados... que permitirán proteger la aptitud de pago de contribuciones del particular haciendo que se respete su dignidad, la protección de la familia y su propiedad privada.²⁰³

Si bien, es conocido que el contribuir al gasto público es una obligación de los contribuyentes, también lo es que sustancial y formalmente, la manera de hacerlo se rige por disposiciones de distinta jerarquía y fuente que dan una mayor dimensión a los derechos que se conocen literalmente como —Ley Federal de los Derechos del Contribuyente—, así como se tutelan por instituciones como la —Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON)—, ergo las obligaciones derivan en derechos en un ciclo recursivo de cumplimiento y contraprestación.

Estos derechos plenamente ubicados, pueden clasificarse como derechos humanos de los contribuyentes, por una lado se reconocen por el simple hecho de ser personas y, por el otro, se reconocen por su carácter de ser contribuyentes de un Estado que protege y garantiza los derechos tributarios; en cualquier caso, el ímpetu del control constitucional y convencional de las normas jurídicas, tiende a fortalecer el vínculo primordial entre los principios constitucionales tributarios y las normas procedimentales del Sistema impositivo mexicano.

3.3.3. Principios constitucionales y normas procedimentales

Para Uribe, *“la Constitución es la summa del Estado; la síntesis histórica de un pueblo que precisa de un documento con primacía formal sobre las demás normas, para hacer*

²⁰³ *Ibidem*, p. 2350.

*pragmático su contenido programático... En este orden de ideas, los principios constitucionales son las prescripciones esenciales que de manera expresa o tácita están contenidas en la Constitución.*²⁰⁴

El éxito del pragmatismo constitucional implica que el ímpetu de los preceptos que componen al sistema jurídico mexicano, se vincule constantemente en la propia identidad del país que reconoce doméstica e internacionalmente los derechos humanos y fundamentales, por medio de derechos y obligaciones, revestidos de legalidad en cada uno de sus procesos y procedimientos jurídicos para su debido cumplimiento. La obligación de contribuir al gasto público de las personas contribuyentes es sustancialmente regida por principios que devienen de esta identidad que lucha por la igualdad, la justicia y la dignidad de su población.

No obstante, de acuerdo con el enfoque de la teoría de la elección pública de Buchanan, los que toman las decisiones de gobierno son los individuos y, al igual que un empresario, el hacedor de políticas públicas actúa fundamentalmente guiado por su propio interés, ya que los asuntos de los ciudadanos son delegados a políticos profesionales para su atención (democracia representativa). Esta delegación hace que las pensiones, la educación, la salud, las relaciones laborales y también el medio ambiente queden a merced de decisiones burocráticas en manos de políticos que no necesariamente se guían por el — bien común—.²⁰⁵

Derivado de la prosecución de los intereses de las políticas públicas preponderantes, las normas procedimentales se van alejando del ímpetu de los principios constitucionales, lo cual trae como consecuencia el aumento indiscriminado de normatividad, creándose paradojas jurídicas, por ejemplo que, de una obligación constitucional, se generen obligaciones de diversa índole para los gobernados, en virtud de que la formulación de las

²⁰⁴ Uribe Arzate, Enrique. *Principios constitucionales y reforma de la Constitución*. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, nueva serie, año XXXIX, núm. 115, enero-abril de 2006, pp. 237-263. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.scielo.org.mx/pdf/bmdc/v39n115/v39n115a7.pdf>, p. 246.

²⁰⁵ Vid., Buchanan, James. *Teoría de la elección pública*. Tomado de Ravier, Adrián. *James M. Buchanan y la escuela de la elección pública*. Julio 26, 2018, Instituto Juan de Mariana. Disponible para su consulta en: <https://juandemariana.org/ijm-actualidad/analisis-diario/james-m-buchanan-y-la-escuela-de-la-eleccion-publica/>, consultado el 06 de febrero de 2023. Paráfrasis.

normas jurídicas, atiende primordialmente al cumplimiento de intereses políticos y económicos, como lo es el caso de la política fiscal, la cual busca en todo momento, allegarse de recursos económicos para lograr sus propósitos a pesar de la consecución del bien común. A este respecto, Mancilla y Parada reiteran:

El sujeto ya no sólo debe contribuir al gasto público, sino que tiene que cumplir una carga de actividades no vinculadas con la acción de contribuir... El cumplimiento de estas obligaciones se encuentra prevista en normas secundarias que no necesariamente cumplen con los principios de equidad, proporcionalidad o justicia tributaria, pero que al ser obligaciones instrumentales las mismas quedan validadas por los Tribunales Federales y Constitucionales Mexicanos.²⁰⁶

De tal manera que, de la obligación sustancial de contribuir de manera proporcional y equitativa al gasto público, en el Sistema impositivo mexicano se implementa un intrincado conjunto de normas secundarias que paulatinamente se desvinculan de los principios tributarios y, en su lugar, imponen una carga mayor de obligaciones carecientes de fundamento constitucional al margen de todo principio, configurándose las llamadas obligaciones formales en detrimento y menoscabo de la relación jurídico tributaria, de la cultura contributiva voluntaria y de la justicia tributaria.

De acuerdo con Mancilla y Parada, las obligaciones formales (presentar declaraciones, avisos, documentos, retener información o recursos económicos, entre otras), tienen por objeto que el contribuyente realice todas las actividades necesarias para facilitarle a la autoridad tributaria la labor en el ejercicio de sus facultades de comprobación, mientras que la obligación sustancial contiene en el texto constitucional los principios tributarios a los cuales se debe apegar la obligación de tributar (proporcionalidad y equidad tributaria). Esto significa que el legislador puede crear obligaciones formales sin apegarse a principio alguno (legalidad, seguridad jurídica y justicia tributaria).²⁰⁷

Es evidente que, para materializar la sustancia de los principios constitucionales, se requiere de una implementación formal por medio de normas procedimentales, cuyo

²⁰⁶ Mancilla Rendón, María Enriqueta y Parada Sánchez, David Alejandro. *Análisis de la inconstitucionalidad de las obligaciones formales tributarias*. Año XIV, No. 28, enero 2017, De La Salle ediciones, Revista Académica, Facultad de Derecho, Universidad La Salle, México, pp. 174 y 175.

²⁰⁷ Cfr., *ibídem*, pp. 178, 179 y 181. Paráfrasis.

estrecho vínculo resulte en la armonía del sistema jurídico. Esta lógica debe trasladarse de igual forma al Sistema impositivo mexicano, en el cual deben permear y progresar los principios tributarios que todo el sistema jurídico enviste, para lograr que las personas contribuyan al gasto público de forma voluntaria, proporcional, equitativa y legal, propiciándose la justicia tributaria. En esta tesitura Mancilla y Parada, consideran que:

Así como la obligación sustancial de contribuir se rige por los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad, se considera vital que las obligaciones formales se rijan también por principios previstos en el propio texto del artículo 31, fracción IV de la Constitución Mexicana... Se considera que bajo estos principios elevados en la Carta Magna, son suficientes para dar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes sobre las obligaciones fiscales formales...²⁰⁸

De esta manera, se ha ido construyendo una estructura de concientización y del vínculo entre principios constitucionales y normas procedimentales tributarias del Sistema impositivo mexicano, ya que si bien es cierto que es una obligación para los gobernados el contribuir al gasto público, también lo es que la forma de hacerlo se encuentra prevista en las disposiciones constitucionales de manera transversal y progresiva, la cual garantiza la legalidad y la seguridad jurídica en sus procesos y procedimientos, para que Estado y contribuyentes, generen un bienestar común, de acuerdo a la metodología jurídica del control constitucional y convencional de las normas que protege los derechos de las personas contribuyentes.

3.3.4. Metodología jurídica en el Amparo en Revisión 305/2022

Verbigracia de la aplicación de la metodología jurídica en materia tributaria es el contenido en la versión pública del Amparo en Revisión 305/2022 en el que la quejosa, es una persona moral a la cual el SAT le otorgó el RECE, modalidad IVA e IEPS en el 2015, interpuso un juicio de amparo el 30 de julio de 2020 en contra del artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos vigente del 2015 al 2020, de la regla 7.1.1., fracción XVIII, de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de julio del 2020 y la nota informativa

²⁰⁸ *Ibidem*, p. 188.

publicada el 5 de agosto de 2020 en el portal del Servicio de Administración Tributaria, en busca del amparo y protección de la Justicia de la Unión por considerar que los preceptos impugnados violentaron sus derechos como contribuyente

Con base en los hechos contenidos en la versión pública de la sentencia recaída al Amparo en Revisión 305/2022, —la cual se exhibe completa al final de esta investigación como como Anexo E—; al amparo promovido por la quejosa, la jueza de distrito sobreseyó el juicio y negó el amparo, por lo que inconforme la quejosa interpuso recurso de revisión al que se adhirió el Presidente de la República. El tribunal colegiado del conocimiento dejó firme el sobreseimiento decretado, sobreseyó respecto de la nota informativa reclamada y remitió los autos a la competencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a efecto de que resolviera el fondo del asunto.²⁰⁹

El problema jurídico a resolver por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consistió en determinar si el artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos vigente de 2015 a 2020 y la regla 7.1.1., fracción XVIII, de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de julio del 2020, vulneran los principios de legalidad tributaria, seguridad jurídica, irretroactividad, equidad y proporcionalidad tributarias y destino al gasto público.²¹⁰

De acuerdo con el índice temático del Amparo en Revisión 305/2022, la Segunda Sala de la SCJN, expuso la fundamentación y motivación en la cual utilizó la metodología jurídica, para resolver el recurso de revisión, conforme a los siguientes puntos:

1. Para el estudio de fondo, la Segunda Sala utilizó la metodología del caso, atendiendo a las violaciones a los principios de legalidad tributaria y seguridad

²⁰⁹ Cfr., Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Versión pública de la sentencia recaída al Amparo en Revisión 305/2022*. Ponente: Ministro Alberto Pérez Dayán, 29 de septiembre de 2022. Documento digital disponible para su consulta en: https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2022-09/305.pdf, p. I. Paráfrasis.

²¹⁰ Vid., *ibídem*, p. 1.

jurídica, irretroactividad, equidad y proporcionalidad tributaria, y destino al gasto público.

2. Por lo que respecta a la legalidad tributaria y seguridad jurídica, estableció que el artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos y la regla 7.1.1., fracción XVIII, de las Reglas Generales de Comercio Exterior, no transgreden los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, en razón de que los elementos esenciales del derecho por la inscripción en el registro de empresas certificadas se encuentran previstos en un acto formal y materialmente legislativo.
3. En cuanto a la irretroactividad, determinó que el artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos y la regla 7.1.1., fracción XVIII, de las Reglas Generales de Comercio Exterior, no transgreden el principio de irretroactividad de la ley, ya que la obligación de pago del derecho por el servicio de inscripción en el registro de empresas certificadas, se encuentra establecido en un ordenamiento formal y materialmente legislativo.
4. Por lo que hace a la equidad tributaria señaló que el artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos no transgrede el principio de equidad tributaria al no establecer las mismas cuotas para los derechos previstos en sus incisos a), j) y m), dado que el registro de empresas transportistas y el registro de empresas certificadas a que se refieren estas porciones normativas, no son un término de comparación válido, al no encontrarse en la misma situación que el registro de empresas certificadas.
5. En referencia a la proporcionalidad tributaria, aclaró que como Segunda Sala del Tribunal Constitucional no cuenta con un estándar normativo constitucional para realizar el escrutinio jurisdiccional en sede constitucional al respecto, dado que ello cae en el amplio margen de configuración normativa del sistema tributario.
6. Por cuanto al gasto público, estableció que los argumentos del contribuyente resultaron inoperantes.
7. Con respecto a la revisión adhesiva, la declaró sin materia.
8. Por último, su decisión fue confirmar la sentencia recurrida, señalando que la Justicia de la Unión no amparara ni protegiera al contribuyente, contra el artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos vigente de 2015 a 2020 y la regla 7.1.1., fracción XVIII, de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas

Generales de Comercio Exterior para 2020; declarando sin materia la revisión adhesiva.²¹¹

De acuerdo con la estructura metodológica jurídica anterior, la Segunda Sala de la SCJN, concluyó y resolvió que, resultaron infundados e inoperantes los agravios expuestos por la revisionista, confirmando la sentencia recurrida, negando el amparo y protección de la justicia federal a la quejosa y recurrente, así como dejando sin materia la revisión adhesiva. Lo anterior, como lo expresa la autoridad judicial, es resultado de que la revisionista lejos de impugnar directa y contundentemente todas y cada una de las consideraciones prejuzgadas en primera instancia, se limitó a señalar que “son fruto de una incorrecta apreciación de los actos reclamados.”²¹²

Ahora bien, del contenido en el Amparo en Revisión 305/2022, es posible observar que tanto el contribuyente como la autoridad para acceder y sustanciar el juicio de amparo y sus recursos, realizaron una interpretación y argumentación, basada en la metodología jurídica, tanto para convencer a la autoridad judicial del agravio, como para que ésta resuelva conforme a derecho. Asimismo, es de notarse que ambas partes en el procedimiento no trastocan el tema de derechos humanos del contribuyente, ergo tampoco el control constitucional y convencional de las normas jurídicas, entre otras posibles interpretaciones y argumentaciones que rebasan el objetivo de esta investigación, pero que se relacionan con el uso efectivo de la metodología jurídica.

Esto se discierne por razonamientos lógicos, cualitativos y cuantitativos como los de la Corte al señalar que la revisionista, se limitó a argumentar la incorrecta apreciación de los actos reclamados por parte de la autoridad judicial, lo cual es inexacto y atribuible también a la autoridad, ya que sólo se pronunció sobre la perspectiva incorrecta del contribuyente, lo cual limita a su vez, la intervención de la autoridad a señalar este error, y no así a hacer un estudio exhaustivo del control constitucional y convencional de las normas tributarias y de la divergencia entre todos los principios constitucionales y convencionales, y las normas

²¹¹ Cfr., *ibídem*, pp. II a IV. Paráfrasis.

²¹² Cfr., *ibídem*, p. 37. Paráfrasis.

procedimentales en materia tributaria. En este sentido, Ríos explica un ejemplo de ello, al señalar:

No debemos olvidar que la Suprema Corte de Justicia ha sido bastante conservadora en sus posturas en materia tributaria, y un claro ejemplo, fue la controvertida resolución de los Amparos en Revisión que declaró la constitucionalidad del Impuesto Empresarial a Tasa Única (en adelante "IETU"), en donde la Suprema Corte no quiso alterar la cuestión presupuestaria del Estado, pues en caso de haber declarado inconstitucional el impuesto, por los efectos propios del juicio de amparo, debió haber ordenado a la autoridad competente la devolución del impuesto declarado inconstitucional, lo que significa que debió haberseles regresado el impuesto a cerca de veintiocho mil personas que interpusieron juicio de amparo en contra del IETU. También es importante apuntar que al menos en materia de derechos de los contribuyentes no se ha invocado ningún tratado internacional en materia de derechos humanos, sin embargo, si tenemos resoluciones ejemplares que si han emitido su criterio jurisdiccional con base en la norma convencional, como es en los casos de consultas tributarias, acceso a la justicia, y responsabilidad patrimonial del Estado.²¹³

Cuestión similar conlleva el pago de derechos que el SAT determinó requerir de manera retroactiva del año 2020 al 2015 a los contribuyentes que hayan obtenido el registro en ese periodo y que para conservar su beneficio fiscal pagaron con actualizaciones y recargos, ya que también podrían impugnar este acto formalmente fundamentado y motivado. Y en la hipótesis de que éstos contribuyentes impugnaran el requerimiento de pago de derechos retroactivo y la justicia federal los amparase, la devolución de acuerdo con cifras del SAT hasta agosto de 2020, sería para 3,606 empresas certificadas en materia de IVA e IEPS,²¹⁴ sin contar aquellos contribuyentes que tengan otras modalidades del registro y que hayan pagado derechos adicionales.

Como se ha expuesto en este apartado, el Sistema impositivo mexicano carece de progresividad global en cuanto a los derechos y principios que son transversalmente vinculados a la obligación de contribuir al gasto público, como los derechos humanos del contribuyente, los principios y justicia tributaria, la legalidad y seguridad dentro de los

²¹³ Ríos Granados, Gabriela. *Op. cit.*, p. 2341.

²¹⁴ Servicio de Administración Tributaria. *Padrón/Empresas certificadas en materia de IVA e IEPS*. Cifras preliminares obtenidas de enero de 2014 hasta diciembre de 2022. Disponible para su consulta en: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/EmpresasCertIVAeIEPS.html, consultado el 07 de febrero de 2023.

procesos y procedimientos que regulan las normas sustanciales y formales, aunado a la falta de aplicación de todas las autoridades de la metodología jurídica, basada en la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes, mediante el control constitucional y convencional de las normas jurídicas en materia tributaria.

Aunado a lo anterior, se han mencionado otros factores que impiden la prosecución de la justicia tributaria como los propios intereses de la política fiscal y económica; la discrepancia de criterios de los operadores jurídicos, ya sean de autoridades o particulares sobre la existencia de los derechos humanos en materia tributaria; la divergencia entre los principios tributarios y las normas procedimentales, derivados del tipo de obligación (sustancial o formal); el engrosamiento excesivo del sistema jurídico mexicano, entre otros.

Estos factores limitan la aplicación y progresividad de los derechos y principios en el Sistema impositivo mexicano, cuestiones que debe contemplar la metodología jurídica en la formulación, interpretación y aplicación de las Reglas Generales de Comercio Exterior, con base en la máxima protección de los derechos del contribuyente, mediante la aplicación del control constitucional y convencional de las normas en materia tributaria, para impulsar su efectividad en la prosecución de la justicia tributaria.

3.4. Resultados preliminares

En este apartado, serán mostrados los resultados preliminares o hallazgos que son consecuencia de la actividad analítica realizada en los párrafos previos, que conforman esta investigación, derivado del estudio de la inclusión del pago de derechos retroactivo por el RECE, modalidad IVA e IPES en las reglas y criterios que emite el SAT para tales fines, han sido sintetizados para su mejor comprensión, de la siguiente forma:

1. La adición del pago de derechos por el registro
2. La transgresión a los principios constitucionales tributarios
3. El detrimento a la relación jurídico tributaria por el pago de derechos
4. El menoscabo al cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias

5. El control constitucional y convencional de las normas como parámetro de efectividad
6. La efectividad de las reglas y criterios que regulan el pago de derechos
7. La metodología jurídica como impulso a la efectividad de las reglas y criterios
8. Diagrama de árbol que contiene las causas y efectos de la problemática

A partir de la manera en que se han descrito y sistematizado los resultados preliminares, se explicará su contenido con el fin de exponer el factor diferencial entre provocar paradojas jurídicas o impulsar la efectividad de las normas jurídicas, siendo este factor, el desarrollo e implementación de la metodología jurídica, al regular el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, para proteger y garantizar los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes.

3.4.1. La adición del pago de derechos por el registro

En el año 2014, cuando entró en vigor la certificación (ahora registro), modalidad IVA e IEPS, las únicas figuras que debían pagar previamente a su solicitud los derechos como requisito en las reglas de comercio exterior a los que se refiere la LFD, eran las que se conocen hoy como Comercializadora e Importadora y OEA, sin embargo, esto no fue así para las modalidades que actualmente, se conocen como SCC e IVA e IEPS, es decir, las reglas de comercio exterior no contenían específicamente para estas modalidades, el pago de derechos como requisito para su solicitud y otorgamiento, con base en la LFD.

Con la homologación de las modalidades en el 2016, Comercializadora e Importadora (CI), Operador Económico (OEA), Socio Comercial (SCC) e IVA e IEPS, dentro del RECE, el pago de derechos continuó igual, sólo requeridos para CI y OEA. Ahora bien, con la primera resolución de modificaciones a las RGCE para el 2020, se adicionó el pago de derechos para las modalidades del registro SCC e IVA e IEPS, de igual forma se adicionó una causal de requerimiento general, derivada del seguimiento al cumplimiento permanente de obligaciones, cuando el contribuyente registrado, omite haber realizado el pago de derechos correspondiente a su modalidad.

En otras palabras, desde el inicio de 2014 hasta mediados de 2020, la certificación/RECE, modalidad IVA e IEPS que ocupa a esta investigación, fue solicitada y otorgada por el SAT, sin señalar en las reglas de comercio exterior o comunicar a los contribuyentes, que la figura conllevaría un pago de derechos o que debían de pagar un derecho posterior, aun habiendo cumplido los requisitos fiscales y aduaneros, para obtener los beneficios de la modalidad, así como tampoco durante ese lapso, se les requirió o notificó que fueron omisos del pago de derechos.

Posterior a la adición como requisito y requerimiento del pago derechos para todas las modalidades del registro, el SAT en una nota informativa que divulgó por internet, en el mes de noviembre de 2020, en su pie de página 1, corroboró que: “El pago de estos derechos, tratándose de las modalidades IVA e IEPS y Socio Comercial Certificado, se incluyó como requisito, a partir de la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, realizada el 24 de julio de 2020.”²¹⁵

En esta nota informativa de Pago de Derechos, se resume en tres argumentos; el primero refiere que el artículo 40, primer párrafo, inciso m), segundo y tercer párrafos de la LFD, fue interpretado por la autoridad en 2020, como fundamento principal para establecer el pago de derechos por el RECE, en las modalidades Socio Comercial Certificado e IVA e IEPS; el segundo justifica que, aunque la autoridad a lo largo de 6 años, no haya incluido el pago de derechos en las reglas como requisito o requerido el mismo, este debió pagarse, ya que siempre estuvo señalado en la LFD; el tercero, señala que en los años que el contribuyente registrado bajo estas modalidades, omitió el pago de derechos, debe pagarlos actualizados y recargados para no hacerse acreedor a multas y sanciones derivadas de su incumplimiento.

²¹⁵ Gobierno de México. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Servicio de Administración Tributaria. *Op. cit.*, p. 2.

De tal suerte que, la certificación ahora RECE, modalidad IVA e IEPS, de 2014, cuando entró en vigor, así como inició la vigencia la primera certificación de los contribuyentes que la solicitaron y obtuvieron fue “gratuita”, en virtud de que la autoridad así se las otorgó, hasta que en 2020, la autoridad cambió de parecer, al determinar que el contribuyente, en realidad, omitió pagar los derechos y que, por tanto, deben pagarlos al SAT, actualizados y recargados por cada año que gozaron de sus beneficios fiscales y aduaneros, esto es de manera retroactiva, ya que de lo contrario, se exponen a las sanciones que marque la ley.

3.4.1.1. La transgresión a los principios constitucionales tributarios

Se entiende por transgresión la acción de transgredir, la cual refiere quebrantar, violar un precepto, ley o estatuto.²¹⁶ Bajo este concepto, es menester señalar un ejemplo de un principio establecido en la ley, como lo es el contenido en el artículo 14, primer y segundo párrafos, de la CPEUM que rezan:

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.²¹⁷

Bajo este precepto, se conoce el principio de irretroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna, así como una parte del principio de legalidad, al señalar que las autoridades, deben ceñirse estrictamente a los procedimientos, conforme a las leyes expedidas, descritas y vigentes, con anterioridad al hecho que pretenden regular, en otras palabras, si las autoridades, cualquiera que éstas sean, hacen lo contrario a estos principios, estarían quebrantando o violando, los preceptos que contienen principios constitucionales en perjuicio de los derechos de los gobernados.

²¹⁶ Diccionario de la Real Academia Española. *Transgredir*. Disponible para su consulta en: <https://dle.rae.es/transgredir>, consultado el 18 de abril de 2022.

²¹⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Art. 14. *Op. cit.*, p. 17.

La transgresión a los principios constitucionales de irretroactividad de la ley y legalidad, se ha llevado a cabo por parte del SAT, al crear reglas y criterios que persiguen únicamente fines recaudatorios, bajo una perspectiva conveniente a sus intereses y emitir actos administrativos basados en sus propias reglas e interpretaciones, para lograr sus propósitos políticos y económicos, como lo es, el requerimiento de pago de derechos retroactivo por el RECE, modalidad IVA e IEPS en perjuicio del contribuyente que ya ha cumplido con los requisitos fiscales y aduaneros que la autoridad le impuso.

En cuanto a la creación de reglas generales de comercio exterior y criterios para la interpretación y aplicación de las mismas, el SAT adicionó a la regla 7.2.2., Apartado A, de las RGCE para 2020, la fracción VI como causal de requerimiento por la omisión del pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, fundamentada en el artículo 40, inciso m) de la LFD, justificando su proceder, mediante el criterio plasmado en la nota informativa divulgada ese año, titulada “Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas”.

La nota referida, remite la carga procesal al contribuyente, al señalar que omitió el pago de los derechos correspondientes, por lo cual deberá pagar e importe actualizado y recargado, desde el año que debió realizar el pago, esto es desde que obtuvo su certificación/registro, como ejemplo la nota, señala el siguiente:

Ejemplo: Una certificación fue otorgada en el mes de enero de 2018, con una vigencia de tres años, el pago de los derechos respectivos, se debió efectuar en el mes de enero de 2018 (Inscripción inicial), en el mes de enero de 2019 y en el mes de enero de 2020 (Vigencias anuales), y para el año 2021 lo que procede en este caso es el trámite de la renovación respectiva, lo que a su vez genera la obligación del pago de los derechos previstos en el inciso m) del artículo 40, una vez obtenida dicha renovación y en los años subsecuentes en que se mantenga vigente dicha renovación.²¹⁸

²¹⁸ Gobierno de México. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Servicio de Administración Tributaria. *Pago de derechos de empresas certificadas. Nota informativa. Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas. Op. cit., p. 2.*

En el ejemplo anterior, el criterio de pago de derechos, tiene un argumento de aplicación y validez, cimbrado en un tiempo pasado determinado, es decir, retroactivo y de manera perjudicial, ya que la implementación de esta modificación y criterio fue hasta el año 2020, por lo que el contribuyente registrado con anterioridad en esa modalidad, no le fue solicitado, ni requerido dicho pago, lo cual transgrede los principios de irretroactividad de la ley, de legalidad e inclusive el de seguridad jurídica, en perjuicio de la persona contribuyente, porque ahora se les exige un crédito fiscal actualizado, recargado, y en su caso, con multas.

3.4.2. El detrimento a la relación jurídico tributaria por el pago de derechos

El Sistema impositivo mexicano, descansa en el principio de legalidad, conforme al cual actúa la autoridad hacendaria y tributaria, por lo que no puede llevar a cabo acto o realizar función alguna, dentro del ámbito fiscal-tributario, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello en la ley; en tanto que los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes, que también previa y expresamente les impongan las leyes fiscales, y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes le confieren.

Dentro de esta cosmogénesis normativa, el operador jurídico, al modificar, interpretar y aplicar las normas jurídicas, debe hacerlo con el uso de la metodología y técnica jurídicas, con un enfoque epistemológico y axiológico, para encaminar su intención y fin en el campo del derecho, basándose en la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales de las personas, ya que las normas jurídicas, deben ayudar a prevenir y resolver problemáticas factuales y jurídicas, esto atiende a su validez y efectividad, para lograr el bien común, dentro del Estado democrático y constitucional de derecho en México.

No obstante, dada la especialidad, naturaleza voluble y amplitud de las materias tributarias, aunado a los diferentes puntos de vista de los operadores del derecho, así como a su preparación profesional al modificar, interpretar y aplicar las normas jurídicas en materia de impuestos internos y al exterior que tratan de regular la conducta humana, inmanentemente cambiante, provocan paulatinamente, problemáticas y contradicciones en

las normas jurídico tributarias que emite el SAT, para administrar y regular el pago de impuestos, lo cual convierte al razonamiento lógico-jurídico en un obstáculo a la relación jurídico tributaria.

Esta práctica insensata del razonamiento lógico-jurídico para la estructuración, planificación y ejecución, mediante las reglas y criterios en materia de comercio exterior, emitidas por el SAT, para determinar y establecer los procedimientos que abarcan, conlleva el detrimento en el mejoramiento de la relación jurídico tributaria entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente) lo cual influye en los principios rectores que guían la cultura contributiva mexicana, que tiene como principal objetivo la participación voluntaria para sufragar el gasto público, al aumentar la recaudación directa y disminuir los tiempos que se pierden en los trámites, así como los gastos de ejecución en su observancia.

3.4.2.1. El menoscabo al cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias

La recaudación y administración de las contribuciones es una de las actividades inherentes del Estado, el pago de las mismas constituye el cumplimiento de la obligación de los ciudadanos para sufragar el gasto público a cambio el Estado debe materializar estas contribuciones en bienes y servicios para su población, estableciendo así una contraprestación benéfica para ambas partes, para ello, el gobierno debe simplificar el cumplimiento de las disposiciones de su Sistema Impositivo y fortalecer las herramientas con las que cuentan las autoridades para asegurar el debido cumplimiento de las normas tributarias, para satisfacer el bienestar social, atendiendo al interés público.

Para Rawls, *“el bienestar social depende directa y únicamente de los niveles de satisfacción e insatisfacción de los individuos.”*²¹⁹ Por otro lado, Barak señala que, *“el interés público (o el bien público) es la suma total de intereses que no constituyen solo derechos fundamentales.”*²²⁰ Desde la perspectiva de que el bienestar social y el interés público son el fin del Sistema impositivo mexicano, es primordial que el gobernado comprenda que, a

²¹⁹ Rawls, John. *Teoría de la Justicia. Op. cit.*, p. 41.

²²⁰ Barak, Aharon. *Proporcionalidad. Los derechos fundamentales y sus restricciones.* Trad. Gonzalo Villa Rosas, Primera edición, Lima, Perú, Palestra Editores, S.A. C., 2017, p.286.

través de su —honestidad solidaria— en el cumplimiento voluntario y oportuno, de su obligación de contribuir al gasto público, el Estado Mexicano, podrá subsistir como garante de los derechos humanos y fundamentales de los ciudadanos, así como en general satisfacer las necesidades de la población que ocupa el territorio nacional.

El Estado mexicano por su parte, debe propiciar la cultura contributiva voluntaria, para el debido cumplimiento de las obligaciones de los gobernados, al contribuir al gasto público, garantizando la materialización de las aportaciones en beneficios sociales, como la educación, salud, seguridad, crecimiento económico, programas sociales, así como el impulso y aplicación de los derechos humanos en todas las ramas del derecho e instituciones como el SAT, incentivando los principios de justicia social que establece su Constitución para incentivar una eficaz relación jurídico tributaria.

Por medio del buen actuar de la autoridad, se incentiva la cultura contributiva voluntaria del contribuyente que, comprenderá que el cumplimiento oportuno de sus obligaciones, ayudará a forjar una eficaz relación jurídico tributaria, basada en el compromiso, solidaridad, transparencia y honestidad de las partes, cuyo resultado será reflejado en la materialización de las aportaciones en beneficios sociales, como mejor educación, salud, seguridad, crecimiento económico, programas sociales, así como la protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales en todas las ramas del derecho e instituciones como el SAT, impulsando los principios de justicia social.

El cumplimiento consciente y responsable de las obligaciones, derechos y funciones de las partes en la relación jurídico tributaria, es la “piedra de toque” que determina la evasión y/o elusión por parte del contribuyente en sus obligaciones fiscales y aduaneras o el cometer actos autoritarios injustos por parte de las autoridades. En este último caso, la autoridad recaudadora al no proveer al contribuyente de las herramientas necesarias para realizar el pago de derechos oportuno para la modalidad IVA e IEPS, y cobrarlo extemporáneamente con actualizaciones y recargos, violando la confianza del contribuyente, así como creado un menoscabo en su cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

3.4.3. El control constitucional y convencional como parámetro de efectividad

La reforma al artículo 1° de la Constitución mexicana, efectuada en junio de 2011, conforme a Salazar refiere que:

...obliga a todas las autoridades a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Además, el texto de la ley fundamental establece que la interpretación normativa en materia de derechos humanos se hará de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales, favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia a las personas.²²¹

El promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos y fundamentales que reconoce la Constitución mexicana, conforma una obligación unitaria para todas sus autoridades en el ejercicio de sus funciones, ya que cualquier menoscabo que sufran las personas en el goce y ejercicio de sus derechos, debe estar plenamente protegido y garantizado por el Estado, ya sea en cuanto a su prevención y restitución. El reconocimiento de los derechos humanos y fundamentales, tanto en la Constitución y en los tratados internacionales, configura el control constitucional y convencional de las normas, para otorgar la protección más amplia a las personas, esto conlleva su parámetro de efectividad.

La interpretación normativa, se aduce a los poderes Legislativo y Judicial, ya que sus interpretaciones obligan y determinan el efectivo sentido de las normas, en cuanto a su sentido y alcance. Sin embargo, en cuanto a la Administración Pública (Poder Ejecutivo), se discute si en efecto realiza una interpretación de las normas o si sólo las aplica. La certeza en esta situación, se concreta al especificarse que todas las autoridades deben otorgar la protección más amplia a las personas, en cuanto a sus derechos humanos y fundamentales, interpretando las normas, bajo el parámetro de constitucionalidad y convencionalidad.

Lo anterior, de conformidad con la PRODECON, para que la autoridad pueda realizar efectivamente esta tarea, puede atender a la premisa siguiente: *“Por regla general, no se utiliza un solo método para interpretar las normas jurídicas, sino un conjunto de ellos, según*

²²¹ Salazar Ugarte, Pedro. Coordinador. *La reforma constitucional sobre derechos humanos. Una guía conceptual. Op. cit.*, p. 11.

*sea el caso. Sin embargo, debemos señalar que una correcta interpretación garantiza la adecuada aplicación de las normas jurídicas en general, y fiscales en especial. Con ello, se evitan afectaciones y vulneraciones a los derechos de los gobernados.*²²²

De esta manera, al definirse como parámetro de efectividad la prevención, la protección, garantía y respeto de los derechos humanos y fundamentales con la interpretación más amplia que dispone el control constitucional y convencional de las normas, al modificar, interpretar y aplicar las reglas y criterios en materia de comercio exterior por las autoridades de la administración pública se logrará esta efectividad, al implementarse y desarrollarse las metodologías y técnicas jurídicas, propias de las materias fiscal y aduanera, como ha sido el caso de la técnica legislativa y la metodología jurídica judicial que buscan la protección y garantía en la aplicación adecuada de las normas jurídicas.

3.4.3.1. La efectividad de las reglas y criterios que regulan el pago de derechos

La efectividad de las normas jurídicas, depende de dos tipos de factores. El primero, encaminado a que los destinatarios adopten las conductas que la norma dispone y el segundo, refiere a que la norma sea de hecho aplicada por los jueces y órganos de aplicación en general. Por ello, el término efectividad, se considera más importante, siempre que su fin manifiesta, la conjunción de la eficacia y la eficiencia en la modificación, interpretación y aplicación de las normas jurídicas.

Es por ello, que los conceptos de efectividad, eficacia y eficiencia de las normas, deben ser conocidos y diferenciados por sus efectos y consecuencias, ya que son la conexión entre las normas jurídicas y la realidad social, de ahí su relevancia al inspirar y guiar la vida social, porque ayudan a cumplir el propósito de la regulación de las conductas humanas, desarrollando la integración de los sujetos en una sociedad cada vez más armónica y consciente del alcance de sus capacidades de razonamiento y progresión

²²² Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON). *Lo que todo contribuyente debe saber. ¿Cómo se interpretan las leyes fiscales?* Op. cit., pp. 149 y 150.

evolutiva, esta es una tarea que compete tanto a gobierno como a gobernados, y por supuesto, a quienes operan el derecho.

En este sentido, el SAT como órgano específicamente encargado de la recaudación de los impuestos en México, debe brindar todas las facilidades al contribuyente para que cumpla responsablemente y con oportunidad sus obligaciones fiscales y aduaneras, ejerciendo las medidas de control y sanción, en estricto apego a la ley, así como velar por ejercer esta función con efectividad al modificar, interpretar y aplicar las normas jurídico tributarias en beneficio de la relación jurídico tributaria, mediante los mecanismos que tiene habilitados para ejercer sus funciones, como emitir las reglas de carácter general.

Las reglas generales que emite el SAT, siendo uno de los mecanismos legales especializados que regulan la actividad económica en México, deben estar constituidas como una guía procedimental, para impulsar la efectividad de su interpretación y aplicación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, al mismo tiempo que deben modificarse para su mejor adaptación al comercio interior y exterior mexicano, para el mejoramiento de la cultura contributiva voluntaria, situación que se verá reflejada en la contraprestación de bienes y servicios sociales de calidad.

Como se ha plasmado a lo largo de la investigación, la figura del pago de derechos retroactivo adicionado a las RGCE para 2020, así como en el criterio contenido en la nota informativa denominada “Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas”, divulgada en internet, ese mismo año, pone en riesgo su efectividad, al carecer de una justificación metodológica en su interpretación y argumentación aplicativa, basada en la máxima protección de los derechos humanos y fundamentales, ya que se consideran transgresoras los principios constitucionales de irretroactividad de la ley y de legalidad en perjuicio de la persona contribuyente.

3.4.4. La metodología jurídica como impulso a la efectividad de las reglas y criterios

Villoro, señala que el aplicar un método o técnica especializada al realizar cualquier tipo de actividad o proyecto, ya sea de manera individual o en equipo, puede determinar de forma dramática el resultado conveniente o inconveniente de los mismos, o bien, como lo señala el mismo autor, el método puede prescindir del talento y lograr su objetivo, pero el talento sin método, puede ser un esfuerzo desperdiciado: *“El método no suple el ingeniero pero si enseña a trabajar, a no desperdiciar esfuerzos..., un talento mediocre usando bien los métodos, puede adelantar más que un talento brillante que prescinde de ello.”*²²³

En el caso de la metodología jurídica, implica el estudio, perfeccionamiento y aplicación racional de los métodos y técnicas utilizadas para desarrollar la cultura jurídica, en cuanto a su conocimiento, elaboración, aplicación y enseñanza del derecho. La metodología jurídica también, es un proceso lógico que permite relacionar las dimensiones jurídicas y que está orientado a la solución de conflictos en el ámbito jurídico-factual.

En este sentido, la aplicación metodológica de la noción general del razonamiento al campo del derecho, conlleva la capacidad del operador jurídico de juzgar hechos que generan controversias legales con el propósito de resolverlas con bases lógicas y jurídicas, por lo que razonar jurídicamente es construir soluciones —bajo el esquema jurídico de un sistema—, para los conflictos que las personas no son capaces de resolver por sí mismas.

La aplicación de la metodología jurídica, abre nuevas formas de concebir la realidad humana, así como de abordarla, para resolver las paradojas jurídicas que se suscitan una y otra vez en la modificación, interpretación y aplicación del derecho. El método jurídico, abarca muchas formas de razonar sobre las variables y factores que construyen la verdad jurídico-factual, como lo es el caso de la metodología jurídica judicial y la técnica legislativa, que se circunscriben al cumplimiento y control constitucional y convencional de las normas,

²²³ Villoro Toranzo, Miguel. *Metodología del Trabajo Jurídico*. Distribuidora Themis, S.A., Textos Universitarios, Departamento de Derecho, Universidad Iberoamericana, México, D.F., 1982, p. 1. Tomado de Ponce De León Armenta, Luis. *Metodología del Derecho*. *Op. cit.*, p. 62.

para la protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales en México, acción que construye la teoría general del derecho.

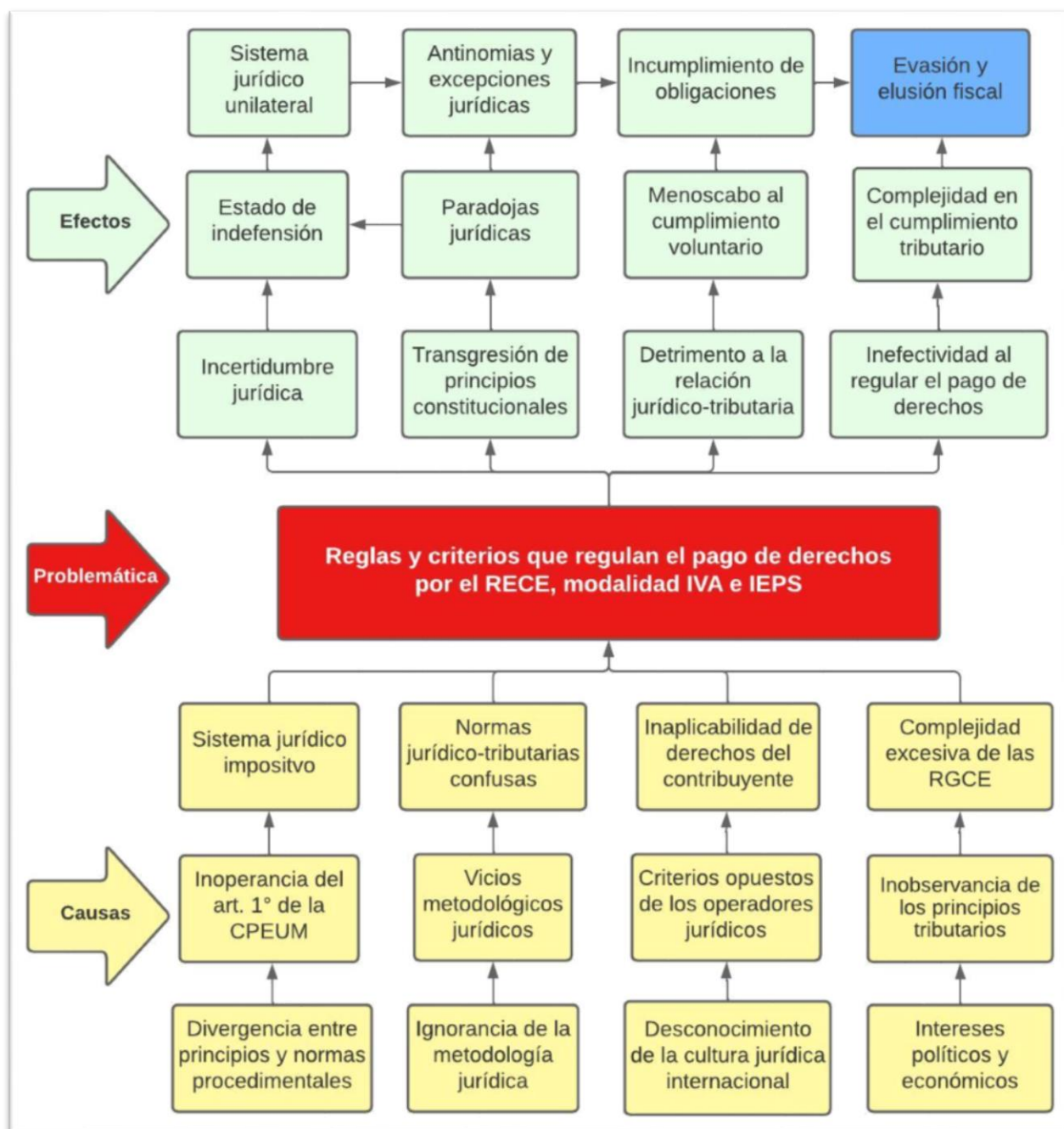
De esta manera, la teoría general del derecho, se concibe como una disciplina metodológica recursiva, ya que su razón promueve su autocrítica para el cambio conceptual de derecho, lo que a su vez, genera un cambio en el método y la técnica jurídicas, que buscan cumplir efectivamente, su objetivo de resolver los problemas sociales para mejorar la calidad de vida de las personas, al tratar de configurar un ordenamiento jurídico unitario, esto es, un conjunto de normas que conforman un solo derecho u ordenamiento jurídico en un momento social —control constitucional y convencional de las normas—, cuyo pináculo de efectividad en México es la protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales de las personas.

Por lo anterior, existe una estrecha relación entre el uso correcto y desarrollo de la metodología jurídica, así como de las diversas técnicas empleadas en ellas, por parte de todas las autoridades y operadores jurídicos, ya que influye de manera directa en la efectividad de las normas, estableciendo su calidad y cantidad, no solamente como un índice de productividad, sino como la capacidad de lograr el efecto esperado, lo cual conlleva la satisfacción de justicia y seguridad jurídica, en este caso, el impulso a la efectividad de las reglas y criterios en materia de comercio exterior, que se deben construir bajo los principios constitucionales de irretroactividad, legalidad, proporcionalidad y equidad, al contribuir al gasto público.

3.4.4.1. Diagrama de árbol de las causas y efectos del pago de derechos

Los hallazgos antes expuestos, serán analizados a detalle en el capítulo 4, para determinar los resultados finales de la investigación, con base en su utilidad académica, social y profesional, así como para establecer la comprobación de la hipótesis planteada. Como último resultado preliminar, se muestra el diagrama de árbol, donde se exponen las causas y efectos de la problemática que generan las reglas y criterios al establecer el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS:

Imagen 3. Diagrama de árbol. Causas y efectos de las reglas y criterios que establecen el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS.



Fuente: elaboración propia.²²⁴

²²⁴ Diagrama de árbol. Causas y efectos de las reglas y criterios al establecer el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS. La parte superior del diagrama corresponde a los efectos (copa del árbol); la parte central es el problema (tronco del árbol) y; la parte inferior refiere a las causas (raíces del árbol).

Hasta aquí, se han expuesto los resultados preliminares de esta investigación, como producto del ejercicio de la sistematización, cavilación, reflexión, análisis y síntesis de la trascendencia del uso de la metodología jurídica, para el impulso a la efectividad de las RGCE, evitando la transgresión a los principios constitucionales tributarios con el requerimiento de pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, por medio de la atención de la autoridad recaudadora a la metodología jurídica correspondiente al parámetro que establece en el control constitucional y convencional de las normas, para la máxima protección de los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes en México.

Capítulo 4. Análisis de los resultados preliminares

En el desarrollo de este capítulo, se utilizaron los métodos analítico, sintético, argumentativo, sistemático y deductivo al examinar los resultados preliminares del capítulo 3 y determinar los resultados finales de esta investigación, para explicar la utilidad de la metodología jurídica basada en el paradigma de la máxima protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales como impulso a la efectividad de las reglas y criterios de comercio exterior que establecen el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS.

4.1. El paradigma de interpretación y argumentación aplicativa para la máxima protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales

Son más de diez años los que han pasado a partir de que el paradigma de los derechos humanos, fue adoptado legalmente por el Estado mexicano, desde las fuentes del derecho internacional, hasta su instauración a nivel nacional,²²⁵ adecuando paulatinamente, su legislación doméstica, lo que a la fecha sigue estableciendo un parámetro amplio de protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales que, sin importar su fuente, ya sea interna (Constitución) y/o externa (tratados internacionales), serán interpretados y aplicados, con base en el mayor beneficio para las personas.

El paradigma de los derechos humanos, cuyo núcleo nacional se encuentra inmerso en el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en ella y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección. Una vez integrados y reconocidos los derechos humanos junto a los derechos fundamentales establecidos en la Constitución, fue necesario hacer un mayor énfasis en el alcance de su garantía, como se parecía a continuación:

²²⁵ Cfr., Vázquez, Daniel y Serrano, Sandra. *Principios y obligaciones de derechos humanos: los derechos en acción*. Op. cit., p. 4.

A diferencia de los derechos humanos, en sí mismos considerados, las garantías se erigen como instrumentos o herramientas para su protección y tutela, reforzando su vigencia y salvaguardando su eficacia dentro del sistema normativo. En síntesis, **las garantías operan como medidas jurídicas que tienen como finalidad lograr la consecución, vigencia y efectividad de los derechos humanos** al tiempo que aseguran la conservación de su carácter ontológico como límites jurídicos infranqueables para la potestad de la autoridad como lo ordena el primer párrafo del artículo 1o. constitucional.²²⁶

De esta manera el Poder Judicial del Estado mexicano como impartidor de justicia, debe materializar la protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales, apoyándose en límites más extensos, como lo es el caso de los criterios emitidos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH),²²⁷ —cuya función primordial es la protección de los derechos humanos en el continente americano—, por ello, la jurisprudencia emitida por este órgano internacional, es vinculante para todos órganos jurisdiccionales mexicanos, siempre que dicho precedente favorezca en mayor medida a las personas.

Lo anterior, debe hacerse como lo ha señalado el máximo tribunal mexicano, con independencia de que México haya sido parte o no, en el litigio ante dicho tribunal, pues los criterios de la Corte IDH, constituyen interpretaciones extensivas que determinan el contenido previsto en los tratados internacionales en materia de derechos humanos. El cumplimiento a esta obligación fue metodológicamente estructurado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para la atención de los juzgadores del Estado mexicano, de la siguiente forma:

²²⁶ Tesis 2a. LXXXVIII/2018 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Núm. de Registro: 2017890, publicada el 21 de septiembre de 2018, de rubro: “DERECHOS HUMANOS GARANTÍAS. SUS DIFERENCIAS”. Para su consulta en: <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/Reportes/ReporteDE.aspx?idius=2017890&Tipo=1>. Énfasis agregado.

²²⁷ La Corte Interamericana es uno de los tres tribunales regionales de protección de los derechos humanos, conjuntamente con la Corte Europea de Derechos Humanos y la Corte Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos. Es una institución judicial autónoma cuyo objetivo es aplicar e interpretar la Convención Americana. La Corte Interamericana ejerce una función contenciosa, dentro de la que se encuentra la resolución de casos contenciosos y el mecanismo de supervisión de sentencias; una función consultiva; y la función de dictar medidas provisionales. *Vid.*, Corte Interamericana de Derechos Humanos. *¿Qué es la Corte IDH?* Disponible para su consulta en: https://www.corteidh.or.cr/que_es_la_corte.cfm?lang=es, consultado el 24 de octubre de 2020.

1. Cuando el criterio se haya emitido en un caso en el que el Estado mexicano haya sido parte, la aplicabilidad del precedente al caso específico debe determinarse con base en la verificación de la existencia de las mismas razones que motivaron el pronunciamiento;
2. En todos los casos en que sea posible, debe armonizarse la jurisprudencia interamericana con la nacional; y
3. De ser imposible la armonización, debe aplicarse el criterio que resulte más favorecedor para la protección de los derechos humanos de las personas.²²⁸

Esta amplitud interpretativa, debe ser argumentada armónicamente por todas las autoridades del Estado mexicano, para su efectiva aplicación en el ejercicio de sus funciones que, asimismo, debe ser fundamentada de acuerdo a la máxima protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales de las personas, tanto en fuentes internas como externas que incrementen el beneficio de protección y sobre todo su garantía en caso de ser transgredidos. Este paradigma de interpretación y argumentación extensa ha generado el desarrollo de principios, de metodologías y técnicas para su aplicación efectiva.

De igual forma, el paradigma de máxima protección a los derechos humanos, ha estructurado tres elementos para su comprensión dimensional, siendo el primero de ellos, los principios que caracterizan a los derechos humanos —universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad—; el segundo contempla la obligación del Estado en cuanto a respetar, proteger, garantizar y promover los derechos humanos y fundamentales y, por último, los que corresponden a las personas y a los particulares, en cuanto a su obligación de respetar los derechos humanos y fundamentales de los demás.²²⁹

Es posible sintetizar lo anterior, con la siguiente idea: “estar siempre a favor del ser humano”, siendo este el ímpetu consagrado en la Constitución mexicana y por todo su sistema jurídico, principalmente, ejercido por el poder legislativo al crear normas que infieren la observancia a los derechos humanos, así como por el Poder Judicial al proteger y

²²⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Contradicción de Tesis 293/2011, “SCJN determina que las normas sobre derechos humanos contenidas en Tratados Internacionales tienen rango constitucional”*. *Op. cit.*

²²⁹ *Cfr.*, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos (ONU-DH). *20 Claves para conocer y comprender mejor los Derechos Humanos*. *Op. cit.*, pp. 7, 14 y 42. Paráfrasis.

garantizar la vigencia de los derechos humanos en caso de su transgresión, por lo que se infiere que el Poder ejecutivo los respete, promueva y proteja de igual forma.

Por ello, esta investigación se apoya en la base de ideológica del neoconstitucionalismo, ya que México es un Estado democrático y constitucional de derecho, cuya Constitución establece, además de su estructura orgánica, derechos humanos y fundamentales, principios constitucionales y las garantías para su protección, por lo que este conglomerado ideológico, político y legal, constituye un puente entre el derecho y la moral mexicana de acuerdo a la visión teórica de Dworkin de los sistemas jurídicos y que es materializada, mediante la intervención de todas sus autoridades y el respeto de su población.

Asimismo, el neoconstitucionalismo construye por medio de su ideología, un modelo metodológico que impulsa a los operadores jurídicos a realizar tesis interpretativas y argumentativas de la Constitución y, en su caso, de los tratados internacionales, en las que los derechos humanos y fundamentales tengan una fuerza expansiva que irradie a todo el sistema jurídico, propiciando la justificación de los actos propios de cada autoridad en el cumplimiento de sus funciones, prohibiendo la arbitrariedad del legislador y garantizando su contenido por los jueces, al fijar círculos de competencia para la resolución de conflictos, lo cual establece el parámetro de certeza y efectividad en su proceder.

En este sentido, el legislador debe permear el ímpetu de los derechos humanos y fundamentales a las normas subconstitucionales creadas y modificadas por su actividad. En cuanto a la resolución de conflictos y la impartición de justicia, las personas juzgadoras, deben interpretar las normas y argumentar sobre aplicabilidad, en concordancia con el parámetro de efectividad que sostiene el paradigma de la máxima protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales, para evitar la trasgresión a las disposiciones constitucionales y convencionales, conforme al criterio metodológico judicial, establecido por la SCJN, que se justifica de la siguiente manera:

Justificación: El anterior criterio parte de la obligación que tienen todas las personas juzgadoras (aun cuando no sean Jueces de control de constitucionalidad y no haya una petición expresa para realizar este tipo de control) de realizar control de constitucionalidad y convencionalidad *ex officio* de las normas

que deben aplicar (en términos del artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), a fin de garantizar los derechos humanos tanto de fuente constitucional como convencional y a efecto de que lo realicen en los términos que ha dispuesto el Pleno de este Máximo Tribunal; dando con esta metodología una operatividad práctica a esta obligación constitucional.²³⁰

La operatividad práctica referida, recae en el buen ejercicio de sus facultades discrecionales y ponderativas de las personas juzgadoras y de los operadores judiciales, cuyas decisiones resolutoras, deben estar —al igual que las iniciativas de ley— racionalmente fundadas y motivadas, mediante una cabal argumentación que implica la interpretación y aplicación de las normas, así como del esclarecimiento y configuración de los hechos en litigio, atendiendo concienzudamente al parámetro de efectividad del control de constitucionalidad y convencionalidad para la máxima protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales de las personas, ahora enarbolado en una sintética metodología jurídica judicial para su prosecución.

Es por el continuo desarrollo y progresión en busca de la efectividad en sus fines de la metodología jurídica judicial que, se tomaron las posturas de las teóricas realistas jurídicas (norteamericana y genovesa), ya que una vez conformado por el sistema jurídico mexicano el fin y campo de actuación como parámetros a seguir por parte de las personas juzgadoras con base en su experiencia para resolver con fines y valores sociales,²³¹ construyendo el nuevo derecho y la dogmática jurídica que a su vez impulsan el perfeccionamiento de su proceder mediante la implementación de criterios metodológicos de efectividad operativa como la metodología para realizar el control constitucional y convencional *ex officio*.

El paradigma de interpretación y argumentación aplicativa para la máxima protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales, inmerso en la Constitución mexicana debe atenderse por todas sus autoridades, al regular la conducta humana, entendiendo que existen casos fáciles, difíciles y trágicos de aplicación de las normas jurídicas, en los cuales debe considerarse los límites normativos para no transgredir las disposiciones existentes;

²³⁰ Tesis 1a./J. 84/2022 (11a.). *Op. cit.*

²³¹ *Cfr.*, Campos Zamora, Francisco J. *Nociones fundamentales del Realismo Jurídico. Op. cit.*, pp. 203 y 204. Paráfrasis.

por ello, su experiencia es imperante no solamente para resolverlos, sino para desarrollar herramientas metodológicas efectivas que aclaren, guíen y legitimen las actuaciones propias de su investidura, bajo el actual estándar constitucional y convencional de aplicabilidad normativa.

4.2. La adición del pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS en las reglas y criterios de comercio exterior

Para obtener la certificación IVA e IEPS, creada por el SAT a finales del 2013 y que entró en vigor en 2014,²³² los contribuyentes solicitantes, tuvieron que cumplir cabalmente con todos y cada uno de los requisitos que la AGACE les solicitó o requirió durante el procedimiento, por lo que, a aquellos a quienes se les otorgó, no solamente obtuvieron la certificación, sino el consentimiento expreso de la autoridad de cumplimiento total, no cabiendo dudas u omisiones en su cumplimiento fiscal y aduanero.

Posterior al otorgamiento de la certificación IVA e IEPS el contribuyente era consciente de la naturaleza contractual que contenía su certificación, ya que contemplaba derechos y obligaciones, como la de cumplir permanentemente con todos los requisitos, mientras estuviera vigente su certificación, ya sea por uno, dos, o tres años, renovables o modificables,²³³ cuyo sustento se encontró en la LIVA, LIEPS, las reglas de comercio exterior y en el documento que obtenían como certificación.

Durante el periodo de vigencia de la certificación IVA e IEPS, la autoridad se encontraba facultada por las reglas y por el documento de certificación para requerir en cualquier momento la exhibición de información o cumplimiento de los requisitos que considerara irregulares, por lo que el contribuyente al momento de ser notificado de cualquier requerimiento, debía solventarlo en el tiempo y forma establecido por la autoridad, apercibido de que no hacerlo así, se procedería a la suspensión y, en su caso cancelación de la certificación, de conformidad con las reglas establecidas.

²³² Vid., Servicio de Administración Tributaria. *Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2014*. Op. cit.

²³³ Vid., Ley del Impuesto al Valor Agregado, Art. 28-A, párrafo segundo; Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Art. 15-A, párrafo segundo. Op. cit.

Es así como desde el inicio del 2014 hasta la primera mitad del 2020, a ningún contribuyente certificado IVA e IPS, le fue requerido pago de derechos alguno en la hipótesis de omisión o incumplimiento, sino todo lo contrario, en ese lapso aquellos contribuyentes que obtuvieron esa certificación fueron considerados por la AGACE como cumplidos y, por ende, no contemplados como causantes de pago de derechos por la **inscripción en el registro de empresas certificadas**,²³⁴ aun cuando la misma autoridad desde el 2009, ya contemplaba y cobraba este pago inmutablemente al trámite de Operador Económico Autorizado.²³⁵

Este razonamiento por parte de la AGACE, es coherente con el criterio de la PRODECON, que señala: *“Las normas fiscales pueden interpretarse conforme a los distintos métodos de interpretación, no obstante **cuando se trate de normas que establezcan cargas, excepciones a las cargas, infracciones y sanciones, se debe partir del texto literal y su aplicación debe ser estricta.**”*²³⁶

De esto, se dilucida que la autoridad no interpretó la Ley Federal de Derechos para su aplicación a la modalidad IVA e IEPS, sino que lo aplicó estrictamente para Operador Económico Autorizado, de modo que, para la AGACE, la certificación IVA e IEPS no era una inscripción en el registro de empresas certificadas, a pesar de la homologación de estas figuras en el actual RECE, realizado por el SAT a finales del 2016.

Lo anterior, implica que el contribuyente que solicitó y obtuvo de inicios de 2014 hasta la primera mitad del 2020, no incurrió en incumplimiento de pago de derechos por el registro IVA e IEPS, de conformidad con toda la estructura de reglas y criterios en materia de comercio exterior publicados en esa temporalidad. Asimismo, la AGACE, renovó y otorgó durante ese periodo el RECE, modalidad IVA e IEPS con pleno conocimiento, por lo que la relación contractual fue completamente consensuada, dentro de los parámetros jurídicos para su solicitud y otorgamiento.

²³⁴ Énfasis agregado.

²³⁵ Vid., Servicio de Administración Tributaria. *Registro en el esquema de certificación de empresas, modalidad operador económico autorizado*. Disponible para su consulta en <https://www.sat.gob.mx/tramites/88401/obten-tu-certificacion-como-operador-economico-autorizado>, consultado el 07 de noviembre de 2022.

²³⁶ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON). *Lo que todo contribuyente debe saber. ¿Cómo se interpretan las leyes fiscales? Op. cit.*, pp. 153 y 154. Énfasis agregado.

La certificación considerada como “gratuita”, cambió en la segunda mitad del 2020 con la publicación en DOF de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020 el 24 de julio de 2020, se adicionó el pago de derechos causado por el registro modalidad IVA e IEPS, en la regla 7.2.2., apartado A, la fracción VI, como una causal de requerimiento por su omisión.

Este pago de derechos, no se encontraba señalado en las reglas como requisito, desde la creación de la figura de la certificación, modalidad IVA e IEPS, cuya vigencia inició en enero del 2014, no obstante, la autoridad justificó su omisión y cobro a partir del año 2015 hasta el 2020,²³⁷ es decir, de forma retroactiva, argumentando su aplicación extemporánea en una nota informativa divulgada por el SAT en una página electrónica en el mes de agosto del 2020, titulada “Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas”.²³⁸

El pago de derechos establecido por el SAT para la modalidad IVA e IEPS, se sustenta en la interpretación y aplicación del artículo 40, primer párrafo, inciso m), así como segundo, de la LFD el cual corresponde a la cantidad a pagar por la **inscripción en el registro de empresas certificadas**, que hasta la primera mitad de 2020, había sido aplicado y cobrado por el SAT por medio de la AGACE, únicamente para la figura conocida como NEEC (ahora OEA), desde el 2009 como requisito en las reglas de comercio exterior.

De manera que, la AGACE, no subsumió a la entonces certificación en materia de IVA e IEPS desde el año 2014,²³⁹ como trámite causante de pago de derechos por la **inscripción en el registro de empresas certificadas**, es decir, no modificó las reglas para adicionar como requisito o como causal de requerimiento el pago de derechos para la modalidad IVA e IEPS, ni lo comunicó como criterio a los contribuyentes que cumplieron todos los requisitos para obtener esta certificación durante el periodo comprendido del 2014 hasta el 2020.

²³⁷ Vid., Servicio de Administración Tributaria. *Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020. Op. cit.*

²³⁸ Vid., Gobierno de México. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Servicio de Administración Tributaria. *Pago de derechos de empresas certificadas. Nota informativa. Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas. Op. Cit.*, pp. 1 y 2.

²³⁹ Vid., Servicio de Administración Tributaria. *Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2014. Op. cit.*

El cobro del pago de derechos causado por el RECE, en cualquiera de sus modalidades por sí mismo, no contraviene disposiciones legales ni el fin de la política fiscal, sino todo lo contrario, estructura y define el tipo de trámite para su sustanciación y desarrollo como cualquier otro tipo de licitación o concesión regulada y otorgada por parte del Estado mexicano para realizar actividades económicas gravables, cumplimentando la obligación de los contribuyentes de aportar al gasto público.

La contravención a las disposiciones constitucionales al cobrar el pago de derechos para cualquier modalidad del RECE, comienza cuando la AGACE, argumenta en la nota informativa de referencia que fue una omisión por parte del contribuyente y que no solamente deben pagar los derechos al solicitar el registro por cualquiera de sus modalidades, sino que aquellos contribuyentes que hayan gozado de los beneficios del registro, ya sea IVA e IEPS (desde el 2015), CI (desde el 2015), OEA (desde el 2015) y SCC (desde el 2019), deben pagar los derechos omitidos con actualizaciones y recargos y, en su caso las multas por incumplimiento.²⁴⁰

De acuerdo con la AGACE, los anteriores trámites forman parte del Esquema Integral de Certificación de Empresas en materia de comercio exterior, como lo señala en el primer párrafo y subsecuente clasificación de la nota informativa denominada Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas:

El Esquema Integral de Certificación de Empresas en materia de comercio exterior agrupa cuatro modalidades, con sus respectivos rubros, las cuales se derivan de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), y en la Ley Aduanera, respectivamente, **cuyos requisitos para ser obtenidas, beneficios, vigencias y trámites para mantenerlas y renovarlas se encuentran normados en las Reglas Generales de Comercio Exterior.**

Certificaciones:

1. IVA e IEPS (Ley del IVA y Ley del IEPS).

Exigible acorde a los años de certificación, a partir de 2015.

²⁴⁰ Gobierno de México. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Servicio de Administración Tributaria. *Pago de derechos de empresas certificadas. Nota informativa. Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas. Op. cit., pp.1 y 2. Paráfrasis.*

2. Comercializadora e Importadora (Ley Aduanera).

Exigible acorde a los años de certificación, a partir de 2015.

3. Operador Económico Autorizado (Ley Aduanera).

Exigible acorde a los años de certificación, a partir de 2015.

4. Socio Comercial Certificado (Ley Aduanera).

Exigible acorde a los años de certificación, a partir de 2019.²⁴¹

Como se puede observar en el texto resaltado, la AGACE afirma que los requisitos para obtener y renovar las certificaciones, se encuentran normados en las RGCE, lo cual es contradictorio con lo que afirma en el cuarto párrafo de la misma nota, al referirse al pago de derechos por cada trámite: *“Lo anterior, con independencia de que en las Reglas Generales de Comercio Exterior se establezca o no como un requisito el acreditar el pago de los mismos, pues ello no implica que las reglas eximan a los solicitantes de realizar el pago de una contribución que está plasmada a nivel de una Ley Federal...”*²⁴²

Esto claramente es confuso de cumplimentar para el contribuyente, ya que por un lado la autoridad señala que todos los requisitos se encuentran en las reglas de comercio exterior, por otra parte, señala que el pago de derechos como requisito, no se estableció en estas reglas, lo cual puede entenderse como imposiciones aleatorias y espontáneas de la autoridad en ejercicio de su discrecionalidad, y éstas pueden ser o no conocidas por el contribuyente.

No obstante, se implementen o no los requisitos en las reglas de comercio exterior para este tipo de trámites, deben ser cumplidas por contribuyente, a pesar de no saber si son requisitos propios de su solicitud o trámite obtenido, por lo que se encuentra en un riesgo permanente de incumplimiento y de incertidumbre jurídica, esta omisión se presume por la autoridad como responsabilidad del contribuyente, y no así de la autoridad, al no brindarle toda la información de manera oportuna y completa sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras, haciéndolo caer en el error.

²⁴¹ *Ídem.* Énfasis agregado.

²⁴² *Ídem.*

Conforme a los argumentos de la autoridad en la nota informativa en comento, este error provocado por su evidente omisión, pretende ser subsanado al cobrar los derechos que no fueron exigidos en su momento, y no sólo eso, sino que actualizados y recargados, con multas y apercibimientos de suspensión y cancelación de los beneficios por la certificación, cuya responsabilidad de cumplimiento recae, según la autoridad en el contribuyente que, hasta un día antes de la emisión de esa nota informativa era considerado como cumplido en las obligaciones derivadas de su certificación.

La implementación del pago de derechos por el RECE en cualquiera de sus modalidades se causa por su propia y especial naturaleza, sin embargo, la autoridad no justifica racionalmente ni legalmente, por qué no se adicionó en las reglas y criterios de comercio exterior durante el transcurso de los ejercicios fiscales de 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 o inicios de 2020, si las modalidades de certificación, ya existían o se crearon antes de 2020, así como el fundamento señalado de la LFD en el que cimienta este pago ya era vigente y sin cambios sustanciales desde el 2002,²⁴³ salvo las actualizaciones a las cantidades a pagar conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC).

Dejando en segundo plano la omisión anterior, solamente restaría señalar que, tarde o temprano el pago de derechos sería adicionado en las reglas y criterios de comercio exterior para todas las modalidades que contempla el registro, sin embargo, queda la cínica argumentación de la autoridad al responsabilizar al contribuyente cumplido de “incumplir” y finalmente, pretender cobrarle el pago de derechos correspondiente a cada año, sino también asentándole un golpe a la “*honestidad, responsabilidad, compromiso y respeto*”,²⁴⁴ mediante la configuración espontánea de un crédito fiscal actualizado, recargado y con opción a multa.

Como se mostró en la imagen 2 de esta investigación, el requerimiento de pago de derechos retroactivo al contribuyente certificado y cumplido, fundamentado en una conveniente interpretación de la LFD, del CFF, de las propias reglas de comercio exterior y

²⁴³ *Vid.*, Ley Federal de Derechos, art. 40, primer párrafo, inciso m). *Op. cit.*, p. 57.

²⁴⁴ Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Servicio de Administración Tributaria. *Valores*. Disponible para su consulta en: http://omawww.sat.gob.mx/que_sat/Paginas/mision_vision_valores.aspx, consultado el 07 de noviembre de 2020. Énfasis agregado.

justificado mediante una argumentación creativa contenida en la nota informativa para el pago de derechos, demuestra que, la AGACE no contempló las disposiciones y principios de optimización de las normas que contiene la Constitución mexicana, o los contenidos en la LFDC, su propio reglamento interno y tampoco los criterios de la SCJN, sobre las materias fiscal y aduanera.

Como se ha señalado en los capítulos anteriores de esta investigación, la Constitución mexicana, contempla principios optimizadores de las normas jurídicas, en materia tributaria, como el de constitucionalidad, de no retroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna, de legalidad, de proporcionalidad y de equidad, los cuales no fueron observados por el SAT, al momento de adicionar el pago de derechos, de manera retroactiva en perjuicio del contribuyente al haber obtenido su certificación en materia de IVA e IEPS.

Por tanto, de manera sintética, se determina como resultado final de este párrafo que, **la adición del pago de derechos de forma retroactiva por el RECE, modalidad IVA e IPES²⁴⁵ en las reglas y criterios de comercio exterior, transgrede los principios constitucionales tributarios en perjuicio del contribuyente certificado.²⁴⁶**

4.3. El detrimento a la relación jurídico tributaria causado por el pago de derechos del RECE, modalidad IVA e IEPS

En este punto hay que recordar que, la relación entre Estado y contribuyente es conocida como relación jurídico tributaria, por tener su origen en una ley. Las leyes tributarias establecen hechos hipotéticos denominados hechos imponible que, de ocurrir, hacen surgir esta relación que comprende a un conjunto de derechos y obligaciones, siendo la obligación tributaria principal el pago de impuestos.

Es así como se conoce a los principales sujetos de la relación jurídico tributaria: el Estado como sujeto activo, a través de sus dependencias (SHCP/SAT), les faculta por ley

²⁴⁵ Servicio de Administración Tributaria. *Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, Modalidad IVA e IEPS. Op. cit.*

²⁴⁶ Primer resultado final de la investigación titulada: “La metodología jurídica como impulso a la efectividad de las Reglas Generales de Comercio Exterior”. Énfasis agregado.

el cobrar impuestos y demás contribuciones, y el contribuyente como el sujeto que realiza el hecho imponible en la ley que lo obliga a pagar tributo al Estado para contribuir al gasto público por mandato constitucional, además de una compleja estructura normativa tributaria subconstitucional que implica la plena atención de principios, valores y procedimientos para su debido funcionamiento.

En el caso del SAT, como órgano administrativo desconcentrado de la SHCP, garantiza que sus funciones, principalmente recaudar impuestos, sean acordes con sus valores institucionales de honestidad, respeto, responsabilidad y compromiso en el cumplimiento de su misión de recaudar los recursos tributarios que la Ley prevé, dotando al contribuyente de las herramientas necesarias que faciliten el cumplimiento voluntario, lo cual se concatena con su visión de ser una institución moderna que promueva el cumplimiento de los contribuyentes a través de procesos simples.²⁴⁷

Dentro de las atribuciones del SAT como ente recaudador de impuestos, se encuentra su habilitación para publicar en el DOF, las reglas de carácter general, ya sea en materia fiscal (RMF) o en materia de comercio exterior (RGCE). Esta facultad que permea de los poderes Ejecutivo y Legislativo, regula los hechos imponibles contenidos en la legislación federal, con el propósito de guiar al contribuyente de una manera sencilla, práctica y explicativa en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras.

En el caso de las reglas de comercio exterior, el SAT debe tener en consideración al realizar sus funciones recaudatorias, derivadas de las actividades de comercio exterior que realicen los contribuyentes en el territorio nacional, toda la estructura normativa referente a la materia tributaria, es decir, las disposiciones constitucionales, las del CFF, la LA, LFDC, las leyes federales, su reglamento interno, códigos de conducta de los servidores públicos, las reglas de carácter general o sus propios criterios, dependiendo del marco jurídico aplicable al hecho imponible concreto.

²⁴⁷ Cfr., Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Servicio de Administración Tributaria. *Política Institucional de Integridad en el SAT 2020. Documentos que guían la integridad en el Servicio de Administración Tributaria 2020.* Documento digital disponible para su consulta en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/633844/Politica_Institucional_Integridad_2020.pdf, pp. 11 y 12. Paráfrasis.

En el particular de la figura de la certificación en materia de IVA e IEPS, el SAT, por medio de su área encargada de comercio exterior la AGACE, determinó, publicó y aplicó las reglas generales de comercio de conformidad con las cláusulas habilitantes contenidas en la LIVA en la LIEPS, para regular detalladamente el procedimiento que permitiera un adecuado control de las operaciones realizadas al amparo de regímenes aduaneros específicos, por el cual otorgaría la certificación en materia de IVA e IEPS a las empresas que acreditaran cumplir con todos los requisitos.

De acuerdo a la política fiscal del momento (finales de 2013), el poder legislativo por medio de la SHCP, buscó una mayor recaudación de estos impuestos, por medio del SAT en la regulación de las actividades de importación temporal de mercancías, vigilando y controlando su flujo en el territorio nacional, de acuerdo a la normatividad aplicable, evitando así la evasión y la elusión por parte de los contribuyentes que realizaran estas actividades en México, gravando las importaciones temporales IMMEX, depósito fiscal automotriz, recinto fiscalizado y recinto fiscalizado estratégico.²⁴⁸

De la segunda mitad de 2013 a la fecha (2022), la regulación del SAT a la certificación en materia de IVA e IEPS, fue cambiando y ajustándose a la realidad de las actividades de comercio exterior en las que participaron contribuyentes con domicilio fiscal en México, por ejemplo, ya no es sólo un trámite regulado por separado, sino que fue homologado por la autoridad en lo que denominó en las RGCE para 2016, como Esquema Integral de Empresas Certificadas. No obstante, el cambio más significativo que atañe a esta investigación, es la adición del pago de derechos, de manera retroactiva por la modalidad IVA e IEPS, implementada en la segunda mitad de 2020.

La modalidad IVA e IEPS, aun siendo parte de otros trámites que ya regulaba la AGACE en materia de comercio exterior que, pagaban derechos por su mera solicitud, no le era requerido como requisito el pagar los mismos derechos, sino hasta cinco años después de que la primera certificación entrara en vigor. Este pago de derechos fue

²⁴⁸ Cámara de Diputados, LXII Legislatura. *Declaratoria de publicidad de dictámenes. Anexo IX*. Palacio Legislativo de San Lázaro, jueves 17 de octubre de 2013, Número 3887-IX, Año XVI, Gaceta Parlamentaria. Documento digital disponible para su consulta en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>, p. CCXVIII.

implementado a finales de 2020, sin embargo, la misma autoridad señaló que el no haberla requerido en reglas, desde el inicio de la certificación, no eximia a los contribuyentes de haber realizado su pago, por lo que ahora debían un crédito fiscal actualizado y recargado con opción multas por la omisión.

Este requerimiento de pago de derechos de forma retroactiva, derivado de las modificaciones a las RGCE para la segunda mitad de 2020, generó descontento en los especialistas de la modalidad IVA e IEPS, como se observa en las palabras de Campos Morales:

Consideramos que, con la reforma a las RGCE NO debería ser una obligación realizar el pago de derechos por los años anteriores (y mucho menos con actualizaciones y recargos, ya que pareciera que el contribuyente omitió este pago de derechos y si así hubiera sido el registro jamás habría sido otorgado por el SAT), ya que no estuvo establecida en reglas generales de comercio exterior y el artículo 40 de la LFD no precisaba ni precisa el esquema por el cual se deberá realizar este pago.²⁴⁹

Este tipo de subsunciones extemporáneas y sin justificación por parte de la autoridad recaudadora, no son analizadas a detalle ni son equilibradamente correspondientes a los principios, reglas o políticas del Sistema impositivo mexicano, como lo concibe Dworkin, sino que se decantan por uno u otro elemento, en este caso el político, implementando reglas espontáneas, lo cual se traduce en un abuso de la autoridad, que debería tomar en consideración mínimamente sus valores, su misión y visión como institución al servicio del Estado y de la población mexicana.

Los abusos de autoridad de cualquier índole, provocan la desconfianza y la reticencia en el cumplimiento de las obligaciones de los gobernados hacia con el Estado, ya que la Constitución mexicana, contempla derechos y principios tributarios para optimizar la protección y garantía de las personas contribuyentes, lo cual debe permear legítimamente de forma subconstitucional, por ejemplo, en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente (LFDC).²⁵⁰

²⁴⁹ Campos Morales, Branda Natalia. *Pago de Derechos Aplicable al Registro en el Esquema de certificación de Empresas, Modalidad IVA e IEPS de Años Anteriores. Op. cit.*

²⁵⁰ *Vid.*, Ley Federal de Derechos del Contribuyente. *Op. cit.*

La LFDC, expresa claramente los principios constitucionales, de legalidad, proporcionalidad, equidad, constitucionalidad, y por supuesto, la no retroactividad de la ley en perjuicio del contribuyente, al reconocer los derechos y otorgar las garantías dentro de los procedimientos que se suscitan en la relación jurídico tributaria, para el cumplimiento de sus obligaciones, en aras de facilitar la cultura contributiva voluntaria, siendo lo contrario, un detrimento a esta relación que mantiene el funcionamiento armónico del Estado democrático y constitucional de derecho en México.

Del mutuo consentimiento y colaboración contractual entre el Estado y gobernados, cimentado en valores, moral, derechos y principios, depende que el Sistema impositivo mexicano funcione adecuadamente, en beneficio de las partes, toda vez que, al ser impositivo y unilateral, se crea un detrimento en su relación y se menoscaba su cumplimiento. De esta manera, se sintetiza el resultado propio de este párrafo, al señalarse que, **el requerimiento del pago de derechos retroactivo por el RECE, modalidad IVA e IEPS, provoca un detrimento a la relación jurídico tributaria y menoscaba el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.**²⁵¹

4.4. El control constitucional y convencional como parámetro de efectividad para las reglas y criterios de comercio exterior

Dentro del capítulo 2 de esta investigación, se puede observar que el parámetro legal para que el SAT pueda publicar en el DOF, las reglas de carácter general, ya sean fiscales o de comercio exterior, se desprende de su naturaleza jurídica, al ser disposiciones de observancia general y, por tanto, actos materialmente legislativos que tienen su fundamento en una cláusula habilitante prevista en una ley o reglamento al tenor del cual se faculta a la autoridad administrativa para emitirlos.²⁵²

Asimismo, el parámetro se sustenta en criterios meramente formales y propios de la materia fiscal, como lo es, la existencia de situaciones sociales que reclamen ser

²⁵¹ Segundo resultado final de la investigación titulada: “La metodología jurídica como impulso a la efectividad de las Reglas Generales de Comercio Exterior”. Énfasis agregado.

²⁵² Tesis 2a./J.85/2013 (10a.). *Op. cit.*

legalmente reguladas para determinar las obligaciones tributarias de los gobernados, siempre y cuando no incidan en una materia sujeta a reserva de ley o no rebasen el contexto legal y reglamentario que rige su emisión, siendo de cumplimiento obligatorio para los gobernados.²⁵³

Y en el caso de los criterios que emite el SAT, su naturaleza es interna y obligatoria para la autoridad, para seguirse en la aplicación de las normas que inciden en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por ello, no pueden generar obligación alguna a los gobernados, sino en todo caso, ser ilustrativos sobre el alcance de alguna disposición de observancia general, y de publicarse en el DOF, sólo pueden otorgar derechos a los contribuyentes.²⁵⁴

Estos criterios de la SCJN dilucidan el actual parámetro positivo de las reglas y criterios que emite el SAT en materia de comercio exterior, los cuales tienen su fundamento en la Ley Aduanera, el Código Fiscal de la Federación, Ley Orgánica de la Administración Pública y la Ley del SAT, cuyo fin de su parámetro de existencia es facilitar su conocimiento por parte de los contribuyentes, así como el cumplimiento de las obligaciones de forma oportuna y adecuada, establecidas en la Ley Aduanera y demás ordenamientos aplicables en materia de comercio exterior y aduanal.

Ahora bien, las reglas de comercio exterior, siendo actos materialmente legislativos, se presumiría que requieren seguir los pasos de la técnica legislativa para su emisión, como lo fue el caso de la iniciativa de reforma a finales de 2013 a la LIVA y a la LIEPS en la que se el Poder Ejecutivo en su exposición de motivos señaló que el gravar el IVA en las importaciones temporales de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX), depósito fiscal, automotriz, recinto fiscalizado y recinto fiscalizado estratégico, tiene efectos favorables sobre la inversión, el ahorro y la generación de empleos, y por tanto, sobre el crecimiento económico.²⁵⁵

²⁵³ Tesis 2a./J.107/2004. *Op. cit.*

²⁵⁴ *Ídem.*

²⁵⁵ *Vid.*, Cámara de Diputados, LXII Legislatura. *Declaratoria de publicidad de dictámenes. Anexo IX. Op. cit.*, p. XLIII.

La Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a la que fue turnada la iniciativa anterior, dictaminó lo siguiente:

...el propósito de gravar la introducción de los bienes a los regímenes aduaneros antes mencionados no persigue fines recaudatorios sino de control, para evitar los abusos de algunas empresas que introducen mercancías al país mediante dichos regímenes y luego indebidamente no retornan las mercancías, con lo cual se quedan en el país sin haber pagado IVA en su introducción, la Comisión que suscribe considera que si bien es cierto que ello sucede con algunas empresas, también lo es que otras no realizan estas prácticas abusivas y tienen un control de sus operaciones.²⁵⁶

Además de esclarecer el propósito de gravar el IVA de los regímenes aduaneros específicos por las actividades de comercio exterior, la Comisión con base en su análisis de la iniciativa, destacó puntos importantes que tienen relación con la viabilidad de la misma y con la proyección material para su cumplimiento en consideración a los contribuyentes:

En ese sentido, esta Comisión propone que quienes introduzcan los bienes a los regímenes aduaneros que se propone gravar, puedan obtener una certificación por parte del Servicio de Administración Tributaria, cuando reúnan los requisitos que mediante reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano desconcentrado y que permitan un adecuado control de las operaciones realizadas al amparo de los regímenes mencionados. La certificación permitirá a las empresas contar con un crédito fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del IVA que deba pagarse por la importación temporal, el cual se podrá aplicar contra el IVA que deba pagarse por las citadas actividades.

De esta forma, dicha facilidad evitará a las empresas que cuenten con la mencionada certificación el efecto financiero que provoca la medida, al tener que pagar el IVA y esperar a recuperarlo posteriormente mediante el acreditamiento y, en su caso, la devolución, como tendrán que hacerlo las empresas que no obtengan la certificación.

...

En ese sentido, esta Comisión estima que es conveniente diferir, hasta un año después de que se hayan publicado en el Diario Oficial de la Federación las reglas sobre certificación, la entrada en vigor de la citada obligación, a fin de dar tiempo a que las empresas puedan obtener la citada certificación antes de la entrada en vigor de las nuevas disposiciones.²⁵⁷

Es así como en la iniciativa de reforma a la LIVA que, de igual forma se transcribió para la del LIEPS, propuesta por el Ejecutivo y dictaminada por la Comisión del legislativo, se observa de forma general, los elementos más significativos de la técnica legislativa, es decir, el análisis previo de viabilidad, necesidad y utilidad de la norma jurídica, así como la

²⁵⁶ *Ibidem.*, p. CXXI.

²⁵⁷ *Ibidem.*, pp. CCXXI y CCXXII.

discusión y dictaminación por parte de una Comisión especializada para su posterior aprobación del proyecto de ley; previos a su sanción, publicación y confirmación.

Con base en el análisis, discusión y aprobación del proyecto de reforma a la LIVA y LIEPS, se determinó la implementación de la certificación en materia de IVA e IEPS, la cual consideró y planificó la logística material para su ejecución posterior, y así, los contribuyentes interesados estuvieran en posibilidad de acreditar todos los requisitos para su obtención, incentivando la inversión, el ahorro y la generación de empleos, en aras del crecimiento económico de México, al regular el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras, derivadas de sus actividades de comercio exterior.

Para lo anterior, en la LIVA e IEPS se habilitó al SAT para que mediante las reglas que considerara como convenientes, regulara el procedimiento para la solicitud y otorgamiento de la certificación IVA e IEPS,²⁵⁸ de acuerdo al parámetro limitante de reserva de ley, de contexto legal y de existencia de un hecho generador que debe ser regulado, modificó las reglas de comercio exterior a finales de 2013, para que la primera certificación otorgada, fuera vigente a inicios de 2014, sin realizar alguna justificación expresa sobre todos y cada uno de los requisitos que implementó.

Esto conlleva a conjeturar que, el SAT, no analizó o discutió formalmente, los alcances de las reglas que modificó para regular a la certificación IVA e IEPS, por lo que no consideró un pago de derechos por su solicitud, tal vez en concordancia con lo que manifestó el Ejecutivo en su exposición de motivos de la reforma a la LIVA y a la LIEPS, “de no tener fines recaudatorios sino de control”, directriz que se mantuvo por la autoridad recaudadora por seis años más, hasta la adición del pago de derechos retroactivo por el RECE, modalidad IVA e IEPS en las reglas y criterios en 2020.

Como se ha visto, el parámetro para publicar las reglas de comercio es básicamente de naturaleza positiva, es decir, el legislativo faculta al SAT por medio de una ley

²⁵⁸ *Vid.*, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Art. 28-A; Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Art. 15-A. *Op. cit.*

subconstitucional sobre un hecho generador que tiene que ser regulado para recaudar y controlar el cumplimiento de obligaciones fiscales y aduaneras de los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto normativo, bajo la condición de que las reglas no rebasen su contexto legal y que los criterios internos no establezcan obligaciones a los contribuyentes.

De manera que, el parámetro para implementar en las reglas y criterios **el pago de derechos retroactivo por el RECE, modalidad IVA e IEPS, no contempla el control constitucional y convencional de aplicabilidad de las normas jurídicas,**²⁵⁹ que deben atender obligatoriamente todas las autoridades del Estado mexicano en el ejercicio de sus funciones, derivado del paradigma de la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales de las personas.

Por tanto, las reglas y criterios de comercio exterior, al implementar el pago retroactivo de derechos, transgreden principios constitucionales y provocan detrimentos a la relación jurídico tributaria, menoscabando el cumplimiento voluntario de obligaciones en perjuicio de las personas contribuyentes, lo cual trae como consecuencia la evasión y elusión tributaria, porque el Sistema impositivo mexicano, se basa en un paradigma estrictamente positivo de aplicación de las normas al caso concreto.

En concordancia, los operadores jurídicos, pretendieron lograr la eficacia de las normas tributarias, mediante técnicas jurídicas como la subsunción²⁶⁰ y el silogismo,²⁶¹ sin embargo, los utilizaban de manera incorrecta, de ahí que aparezcan conflictos como las antinomias, el exceso de excepciones jurídicas, la incertidumbre jurídica y la evasión y la elusión, ya que su razonamiento lógico-jurídico, es inadaptable y disonante con una sociedad y sistema jurídico cambiantes.

Esto es consecuencia de que las reglas y criterios no se legitimizen, mediante mecanismos públicamente comprobables y obligatorios, como lo es el caso de las personas

²⁵⁹ Énfasis agregado.

²⁶⁰ Cfr., Ramírez Suárez, Roberto Clemente. *La subsunción, su aplicación en la decisión judicial*. Op. cit., p. 46. Paráfrasis.

²⁶¹ Vid., Martínez Montoya, Jesús Abraham. *El silogismo jurídico en la demostración que la ley califica como modelo*. Op. cit., p. 26.

juzgadoras, se obligan actuar efectivamente, bajo una metodología para realizar el control de constitucionalidad y convencionalidad *ex officio*, no así la autoridad recaudadora que sólo se impone en razón de la eficacia y la eficiencia al obligar a cumplir, más no de la efectividad jurídica que pretende que la persona contribuyente cumpla voluntariamente con sus obligaciones.

Lo anterior, conlleva no sólo la adaptación progresiva de los operadores jurídicos de un sistema positivista a uno humanista, sino también la materialización del mismo, al aplicar operativamente a la realidad tributaria la metodología jurídica que deviene del paradigma de la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales, cuyo parámetro de efectividad se ubica en lo que se conoce como **control constitucional y convencional para la aplicabilidad de las normas.**²⁶²

El control de constitucionalidad y convencionalidad para la aplicabilidad de las normas, establece un parámetro amplio de interpretación y argumentación aplicativa para disminuir la transgresión por parte de la autoridad a los derechos humanos y fundamentales de las personas, este parámetro de efectividad se concatena con lo que el neoconstitucionalismo como metodología concibe para su consecución, al optimizar la efectividad de las normas jurídicas, mediante la aplicación suprema de los principios constitucionales.

Esta visión metodológica, pretende cimentar a los principios constitucionales como mandatos de optimización de los derechos humanos y fundamentales, lo cual construye a su vez, un puente entre el derecho y la moral como lo establece Dworkin, para que lo prescribe la Constitución se ajuste a la realidad, por ello, impulsa la interpretación y argumentación aplicativa de los principios constitucionales de forma extensiva, a todos los campos del derecho, como lo es el caso del principio pro persona.

²⁶² El control constitucional es una figura ha sido utilizada por los poderes constituyentes o los tribunales constitucionales de algunos países que pertenecen a la misma tradición jurídica que México. Se refiere a la existencia de normas constitucionales que no aparecen directamente en el texto constitucional y que pueden provenir de tratados internacionales o incluso de documentos históricos (es el caso, en Francia, de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789) y complementan a la Constitución, con lo que ésta se expande. *Vid.*, Salazar Ugarte, Pedro. Coordinador. *La reforma constitucional sobre derechos humanos. Una guía conceptual. Op. cit.*, p. 19. Énfasis agregado.

Con base en el esquema metodológico que plantea el neoconstitucionalismo sobre la supremacía de las disposiciones constitucionales encaminadas al respeto de la dignidad humana, concordante con la máxima protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales por parte de todas las autoridades en México, bajo el parámetro del control de constitucionalidad y convencionalidad de las normas, es posible desarrollar métodos y técnicas jurídicas, más efectivas para la resolución de conflictos de diferente dificultad.

Algunos ejemplos de metodologías jurídicas actuales para disminuir la transgresión a los derechos humanos y fundamentales, mediante la aplicación de los principios constitucionales y convencionales, que se han desarrollado en México con base en la máxima protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales de las personas son el test de proporcionalidad, el test de igualdad, la ponderación y la interpretación conforme, lo cuales continúan sosteniendo el puente entre derecho y moral del sistema jurídico mexicano.

Esta conexión entre derecho y moral de la que habla Dworkin,²⁶³ es de suma importancia en el Sistema impositivo mexicano, ya que se encamina a resolver los problemas de obediencia al derecho, como lo es el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias, ya que como se explica en esta investigación, la aplicación insensata de la subsunción y el silogismo jurídicos, niega esta conexión humana en la relación jurídico tributaria, al implementarse de forma retroactiva el pago de derechos por la certificación IVA e IEPS en perjuicio del contribuyente.

La transgresión a los principios constitucionales de no retroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna y de legalidad, por parte de la AGACE al implementar el pago de derechos retroactivo por la certificación IVA e IEPS, en vez de un puente, amplía la brecha entre los sujetos pasivo y activo de la relación jurídico tributaria, trayendo como consecuencia la reticencia en la obediencia a derecho tributario, que se encuentra alejado de la seguridad jurídica, a no contar con la legitimidad que le proporciona un parámetro de

²⁶³ Vid., González Covarrubias, María de la Luz y Aspe de la Rosa, Miguel Ángel. *El Debate "Hart-Dworkin". Una introducción a la discusión.* Op. cit., pp. 40-44.

efectividad, basado en la protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes.

Por tanto, al establecer y aplicar el parámetro de efectividad para la prevención, protección, garantía y respeto de los derechos humanos y fundamentales, de acuerdo a la interpretación más amplia que dispone el control de constitucionalidad y convencionalidad, al modificar, interpretar y aplicar las reglas y criterios de comercio exterior, las autoridades de la administración pública, lograrán esta efectividad, al implementar y desarrollar metodologías y técnicas jurídicas, propias de las materias fiscal y aduanera.

De esta manera, se llega al discernimiento del resultado final propio de este párrafo al definirse como **la implementación del control constitucional y convencional para la aplicabilidad de las normas jurídico tributarias, como parámetro de efectividad en la modificación, interpretación y aplicación de las reglas y criterios que emite el SAT en materia de comercio exterior.**²⁶⁴

4.5. La metodología jurídica como impulso a la efectividad de las reglas y criterios de comercio exterior

Dentro de los campos del Derecho Fiscal y Aduanero, derivado de las actividades de comercio exterior, se lleva a cabo el mayor número de cambios normativos para fortalecer la relación jurídico tributaria, esto hace imperante que se propicie y se promueva la certidumbre jurídica en sus procedimientos para contribuir al gasto público, por medio de las reglas y criterios que emite la autoridad para controlar y regular las conductas típicas y atípicas del contribuyente, así como para reconocer sus derechos y hacer cumplir las obligaciones que emanan del Sistema impositivo mexicano.

La práctica sensata del razonamiento lógico-jurídico²⁶⁵ para la estructuración, planificación y aún mejor ejecución de las reglas y criterios emitidos por el órgano recaudador para determinar y establecer los procedimientos que abarcan, ayudará a tener

²⁶⁴ Tercer resultado final de la investigación titulada: “La metodología jurídica como impulso a la efectividad de las Reglas Generales de Comercio Exterior”. Énfasis agregado.

²⁶⁵ *Vid.*, León Pastor, Ricardo. *Razonamiento Jurídico. Op. cit.*, p.15.

una sana relación jurídico tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo e incentivará la cultura contributiva en México, que tiene como principal objetivo la participación voluntaria para sufragar el gasto público, aumentando la recaudación directa y disminuyendo los tiempos que se pierden en los trámites extensos, así como en los gastos de ejecución, en caso de incumplimiento.

El desconocimiento de los paradigmas jurídicos actuales, de la metodología y técnica que se desarrollan en torno a ellos y al avance de la ciencia del derecho por parte de los operadores jurídicos que se ocupan de emitir las reglas y criterios en materia de comercio exterior, conlleva a que no cumplan con su propósito, conforme a lo establecido por la legislación y, por ende, provoquen paradojas jurídicas, incertidumbre jurídica, abuso de facultades, trasgresión a las disposiciones constitucionales y detrimentos, tanto al fisco federal como al patrimonio del gobernado que desea cumplir con sus obligaciones fiscales y aduaneras.

Lo anterior, trae como resultado que el contribuyente vaya perdiendo paulatinamente la confianza en su Sistema impositivo mexicano, al pensar que el ímpetu de las normas tributarias, se limita a obligar al contribuyente a cumplir con cualquier tipo de mandato que determine la autoridad recaudadora, de manera impositiva y unilateral, y no así, de forma voluntaria y contractual de acuerdo a la cultura contributiva, creándose una problemática que se refleja en la excesiva normatividad en materia tributaria, para tratar de evitar la evasión y la elusión tributarias.

Al respecto, De la Torre discierne que, “la problemática se complica con los innumerables cambios a la legislación tributaria; un ejemplo de ello, es que la autoridad hacendaria, ha publicado en el DOF, de enero al primero de octubre de 2020, aproximadamente 321 modificaciones, derogaciones y reformas, sin contar los boletines, criterios, hojas informativas, en donde se puede reconocer el esfuerzo de los legisladores y del ejecutivo para adecuar las normas al contexto nacional e internacional, sin embargo, el

número de modificaciones en la normatividad interna en materia de comercio exterior y aduanas es simplemente apabullante.”²⁶⁶

Esta sobrecarga de normatividad fiscal y aduanera, derivada de las continuas reformas a toda la estructura tributaria, reflejan su ineffectividad, ya que lejos de simplificarse, se multiplican, genera una cosmogénesis difícil de dominar, aun para los especialistas en la materia, incluidas las autoridades que, desconocen en su totalidad el alcance de todas las reformas en materia fiscal y aduanera, lo cual deriva en una construcción normativa imprecisa, difusa, compleja, con resultados adversos e inacabados, tanto para los contribuyentes como para las autoridades.

En este sentido, De la Torre agrega que, “la híper-normatividad siempre tiene su origen en la arquitectura de las leyes, esta correlación implica la leyenda sacramental — mediante reglas que al efecto se publiquen—, se desdobla posteriormente en reglamentos, reglas, comunicados, boletines, hojas informativas, lineamientos, circulares con incesantes cambios, lo que ocasiona errores por desconocimiento en las propias autoridades, empresas y particulares, incluso los profesionales que no cuentan con un equipo de consultores robusto tienen complicaciones para seguirle el paso a la constante evolución normativa en nuestro país.”²⁶⁷

No obstante a lo anterior, las reglas y criterios que emite el SAT, son parte importante de los mecanismos legales especializados para regular la actividad comercial en México, por lo que deben apegarse a su ímpetu, de ser una guía procedimental simple, para impulsar la efectividad de su interpretación y aplicación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, así como actualizarse constantemente, para su adaptación a la fluidez del comercio interior y exterior mexicano, propiciando la cultura contributiva voluntaria²⁶⁸ y el desarrollo económico del país.

²⁶⁶ Torre, Octavio de la. *Complejidad de la normatividad Aduanera y de Comercio Exterior*. T21.com.mx. Arquitectura Aduanera. Disponible para su consulta en <http://t21.com.mx/opinion/arquitectura-aduanera/2020/10/09/complejidad-normatividad-aduanera-comercio-exterior>, consultado el 07 de noviembre de 2022. Paráfrasis.

²⁶⁷ *Ídem*.

²⁶⁸ La PRODECON, considera que el cumplimiento fiscal es una cuestión de ciudadanía, y precisamente el objetivo de la nueva cultura contributiva es despertar ese sentido de pertenencia a México, para que la contribución solidaria se entienda como un acto de ciudadanía y se realice de manera voluntaria. *Vid.*, Esquivel

Simultáneamente el Estado mexicano, debe promover la cultura contributiva voluntaria para el debido cumplimiento de las obligaciones de las personas al contribuir al gasto público, garantizando la materialización de las aportaciones en beneficios sociales, como la educación, salud, seguridad, crecimiento económico, programas sociales, así como el impulso y aplicación de los derechos humanos en todas las ramas del derecho e instituciones como el SAT. Por tanto, doctrina y derecho vigente, deben converger, construyendo una verdad jurídica correspondiente a la verdad factual, sujetándose a la refutación correspondiente, para impulsar su efectividad.

Esta convergencia, concuerda con lo que el realismo jurídico norteamericano pretende, al entender al derecho no solo como un sistema de normas, sino también como una práctica social con la que se trata de lograr ciertos fines y valores, implementado para su consecución criterios metodológicos para guiar a los intérpretes y materializar estos principios humanos por medio del derecho, ya que, si bien es cierto que el derecho tiene una estructura lógica, es un instrumento para la vida social y su eficacia debe medirse de acuerdo a su capacidad para realizar fines humanos.²⁶⁹

En efecto, los seres humanos y no las reglas son quienes administran la justicia, por lo que la experiencia real, sirve para formular medios y soluciones con las que se trata de resolver los problemas sociales, bajo las premisas de que el derecho no siempre los resuelve, ya que para cada conflicto no existe una única respuesta; por ello, los operadores jurídicos, deben pugnar por nuevas alternativas, teóricas, metodológicas y técnicas para la interpretación, argumentación y aplicación del derecho, adecuando sus preceptos y decisiones al binomio compuesto por la realidad social y la realidad jurídica.

En general, el realismo jurídico norteamericano, deja la carga de interpretar, argumentar y aplicar el derecho sobre los hombros de los operadores judiciales, esperando que éstos decidan con base en su experiencia y en los modelos metodológicos en los que

Medina, Alberto David. *La nueva cultura contributiva en México*. Junio, núm. 2013-7. Fisco Actualidades. IMCP, Asociación Interamericana de Contabilidad, *International Federation of Accountants*. Documento digital disponible para su consulta en: https://www.ccpmich.com/archi/fiscoactualidades2013_7.pdf, p. 5.

²⁶⁹ Cfr., Campos Zamora, Francisco J. *Nociones fundamentales del Realismo Jurídico*. *Op. cit.*, pp. 203 y 204. Paráfrasis.

se apoyan, lo cual ha generado una observación muy puntual sobre lo subjetivas que pueden ser sus decisiones, al crear derecho efectivo, que trata de resolver los conflictos, a partir de las disposiciones constitucionales y convencionales, basándose en su experiencia para aplicar el derecho con fines humanos.

Por su parte, el realismo jurídico genovés, enfatiza el escepticismo por las reglas del derecho positivo, mediante la metodología que aplican a la interpretación y argumentación que se hace sobre éstas y sobre los propios hechos, creando un nuevo criterio jurídico para resolver conflictos, que se encuentra basado en la indeterminación del derecho, la equivocidad de las normas y las fallas subjetivas que tiene el operador jurídico como intérprete de este paradigma, implementando un dogma jurídico como respuesta a la incertidumbre.²⁷⁰

Se reconoce por ello, que es trabajo por antonomasia de los operadores jurídicos, en todos los ámbitos y materias, abrir nuevos caminos para la solución de conflictos que atiendan a las necesidades sociales, por tanto, la creación de derecho, de dogmas, de teoría, de metodologías y técnicas jurídicas, es de suma importancia para lograrlo, ya que, de ello, se obtiene el cambio conceptual, ideológico y paradigmático que da respuestas o soluciones más efectivas.

Por supuesto, dicha labor implica la pericia y colaboración no sólo de los operadores jurídicos de los poderes legislativo y judicial, sino también, del ejecutivo, para aminorar la indeterminación y equivocidad que pueda surgir de la ciencia del derecho al servicio de la sociedad por medio del Sistema impositivo mexicano, toda vez que las reglas y criterios en materia de comercio exterior que ayudan a regularlo, delegan funciones tanto legislativas como jurisdiccionales en sus procedimientos.

Se consideran como funciones legislativas del SAT, el crear, modificar, interpretar y aplicar las reglas generales de comercio exterior —de forma obligatoria para el contribuyente— y justificar sus intereses mediante la difusión de sus criterios —vinculatorios

²⁷⁰ Cfr., Guastini, Ricardo, entrevistado por Sosa Sacio, Juan Manuel. *Entrevista a Ricardo Guastini. Precisiones desde el realismo jurídico genovés*. Op. cit., p. 238. Paráfrasis.

sólo para la autoridad— y como funciones jurisdiccionales, dentro de los procedimientos en forma de juicio al subsumir, dictaminar y resolver como juez y parte, de acuerdo a sus propias reglas y criterios, como lo hizo al determinar un pago de derechos retroactivo por el registro IVA e IEPS, bajo el apercibimientos que cercenan la certeza jurídica del contribuyente.

Como se explicado a lo largo de la investigación, el SAT/AGACE,²⁷¹ no cuenta con directrices establecidas formalmente para justificar sus funciones “legislativas y jurisdiccionales”, con base en un procedimiento metodológico y técnico, concreto y estructurado que sea públicamente debatible (como lo es una exposición de motivos, en el caso legislativo o una jurisprudencia como lo es el caso de la metodología jurídica judicial), para que el contribuyente pueda verificar y exigir su cumplimiento con base en parámetros de efectividad y coherencia, dentro de todo el marco jurídico del Sistema impositivo mexicano.

El sólo emitir reglas contingentes, que regulan procedimientos espontáneos y tener la facultad de decir el derecho, conforme a sus propias reglas y criterios, denota un sistema normativo meramente autoritario e inclinado al logro de los intereses del sujeto activo de la relación jurídica, lo cual deja en estado de indefensión al sujeto pasivo que, espera de su autoridad recaudadora, honestidad, respeto, compromiso y responsabilidad, así como la protección y garantía de su derechos como personas contribuyentes, aplicando los principios tributarios a su proceder, para la optimización de su efectividad.

El impulso en la aplicación y continuo desarrollo de la metodología jurídica especializada en la materia tributaria, promoverá paulatinamente, la protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes en las materias fiscal y aduanera, para permear el paradigma humanista y cimentar una conexión “neuronal” entre el derecho y la moral, para la resolución de conflictos y mejoramiento en la relación

²⁷¹ En el año 2012, la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior (AGACE) fue creada por el SAT para ocuparse de todo lo relacionado con el despacho aduanero. Entre sus funciones están: “... 3. Promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.” Tomado de One Core, S.A. de C.V. *AGACE del SAT: 9 funciones principales*. Disponible para su consulta en: <https://blog.onecore.mx/agace-sat-9-funciones-principales>, consultado el 07 de noviembre de 2022.

jurídico tributaria, lo cual actuará recursivamente en la generación y desarrollo de métodos simples y adecuados para contribuir al gasto público, de manera proporcional y equitativa.²⁷²

Esta visión, pretende transformar la noción mexicana de sistema impositivo autoritario a un sistema tributario contractual, cuyos valores de honestidad, responsabilidad, respeto y compromiso, sean materializados más allá de un logotipo institucional a una operatividad cotidiana de la autoridad, lo cual creará una ideología basada en el cumplimiento voluntario de obligaciones como naturaleza de la relación jurídico tributaria, para renovarla, imprimiéndole valores humanos, ética, profesionalismo y efectividad, evitando la evasión y la elusión premeditada que, será reflejo de una contraprestación de bienes y servicios sociales de calidad.

Por lo anterior, se determina el resultado final correspondiente a este párrafo como **la utilidad de aplicar una metodología jurídica, basada en la máxima protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales en la modificación y argumentación aplicativa de las reglas y criterios que emite el SAT en materia de comercio exterior, impulsará su efectividad, al disminuir la transgresión a las disposiciones constitucionales y convencionales, promoviendo la seguridad jurídica en el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.**²⁷³

4.6. Resultados finales

Del análisis y síntesis de los resultados preliminares señalados en el capítulo 3, se determinaron los resultados finales, los cuales corresponden a los siguientes puntos:

1. La adición del pago de derechos de forma retroactiva por el RECE, modalidad IVA e IPES en las reglas y criterios de comercio exterior, transgrede los principios constitucionales tributarios en perjuicio del contribuyente certificado.

²⁷² Vid., Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 31, primer párrafo, fracción. IV. *Op. cit.*

²⁷³ Cuarto resultado final de la investigación titulada: "La metodología jurídica como impulso a la efectividad de las Reglas Generales de Comercio Exterior". Énfasis agregado.

2. El requerimiento del pago de derechos retroactivo por el RECE, modalidad IVA e IEPS, provoca un detrimento a la relación jurídico tributaria y menoscaba el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
3. La implementación del control constitucional y convencional para la aplicabilidad de las normas jurídico tributarias, como parámetro de efectividad en la modificación, interpretación y aplicación de las reglas y criterios que emite el SAT en materia de comercio exterior.
4. La utilidad de aplicar una metodología jurídica, basada en la máxima protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales en la modificación y argumentación aplicativa de las reglas y criterios que emite el SAT en materia de comercio exterior, impulsará su efectividad, al disminuir la transgresión a las disposiciones constitucionales y convencionales, promoviendo la seguridad jurídica en el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

Conforme a los resultados finales antes señalados, es procedente señalar los argumentos proclives a la demostración de la hipótesis planteada, y subsecuentemente, se señalarán las consideraciones finales de esta investigación.

4.7. Demostración de la hipótesis

Los resultados finales antes precisados, guían a la demostración de la hipótesis planteada en esta investigación, la cual afirma que —al implementar la metodología jurídica, basada en la máxima protección de los derechos humanos y fundamentales en la modificación, interpretación y aplicación de las reglas y criterios de comercio exterior que regulan el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, la autoridad impulsará su efectividad para recaudar las contribuciones e incentivará el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias—.

De acuerdo con el análisis preliminar realizado dentro del capítulo 3, así como al análisis y síntesis que dio cabida a los resultados finales de este capítulo 4, se sistematizaron y estructuraron los siguientes argumentos que darán sustento a la demostración de la hipótesis anterior:

Primero. La adición del pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IPES en las reglas y criterios de comercio exterior requerido de forma retroactiva, transgrede principios constitucionales tributarios en perjuicio del contribuyente certificado. Los principios constitucionales transgredidos son —la no retroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna, la legalidad y la seguridad jurídica—, ya que el SAT requiere no sólo el pago de derechos, sino que lo hace de manera retroactiva, implicando actualizaciones, recargos y multas.

Segundo. El requerimiento pago de derechos retroactivo por el RECE, modalidad IVA e IEPS, provoca un detrimento a la relación jurídico tributaria y menoscaba el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Esto es debido a que el SAT, crea, modifica, interpreta y aplica sus propias reglas de procedimiento de manera unilateral e impositiva, sin apegarse a las disposiciones constitucionales mexicanas que hoy día, contemplan el control constitucional y convencional para la aplicabilidad de las normas.

Tercero. La implementación del control constitucional y convencional para la aplicabilidad de las normas tributarias por parte del SAT, como parámetro de efectividad en la modificación, interpretación y aplicación de las reglas y criterios que emite el SAT en materia de comercio exterior, dotará al operador jurídico de la capacidad de desarrollar una metodología jurídica, especializada y encaminada a restituir la confianza mancillada de la persona contribuyente, por un sistema impositivo unilateral.

Cuarto. La utilidad de aplicar una metodología jurídica, basada en la máxima protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales en la modificación y argumentación aplicativa de las reglas y criterios que emite el SAT en materia de comercio exterior, impulsará su efectividad, al disminuir la transgresión a las disposiciones constitucionales y convencionales, promoviendo la certeza y seguridad jurídicas para el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias, evitando la evasión y la elusión tributarias.

De esta manera, se demuestra la hipótesis que se planteó durante el desarrollo de esta investigación. Por ello, es conducente señalar que se reitera los postulados de la teoría

de Dworkin en la que se sustenta, referente a la composición de los sistemas jurídicos, ya que el Sistema impositivo mexicano actual, se rige por principios, políticas y reglas en constante pugna que, dependiendo de su inclinación por uno u otro, se determina la naturaleza de su derecho y su conexión con la moral, para alcanzar sus fines.

Respecto a los postulados del neoconstitucionalismo como metodología jurídica en los cuales se apoya la hipótesis demostrada, éstos se encuentran vigentes, ya que los principios fundamentales y constitucionales, deben interpretarse y argumentarse por todas las autoridades del Estado mexicano, con una fuerza expansiva que irradie a toda la estructura jurídica, incluyendo a su sistema impositivo, lo cual configura un método amplio de interpretación y argumentación aplicativa que prohíbe las arbitrariedades, al proteger y garantizar la relación entre derechos fundamentales y la ley en al proceder cotidiano de todas las autoridades.

En cuanto a la visión metodológica del realismo jurídico, en su vertientes norteamericana y genovesa, la hipótesis demostrada en este capítulo, pretende modificar sus alcances, al postular que, no solamente compete a las personas juzgadoras, aplicar su criterio y experiencia jurídicas para el desarrollo e implementación de metodologías especializadas en la resolución de conflictos sociales, ya que en la materia tributaria, es necesario que los operadores jurídicos, también lo hagan, con un sentido crítico más amplio y humano, basado en principios constitucionales y convencionales, para impulsar su efectividad.

Aportación y consideraciones finales

Primera. Son bastos y cambiantes los elementos que conforman los ordenamientos normativos del Sistema impositivo mexicano, esto hace imprescindible conocer su estructura, jerarquía, principios, derechos, obligaciones y la clasificación de las contribuciones que rigen la relación jurídico tributaria, así como sus bases de creación, interpretación, argumentación y aplicación, para que el contribuyente se encuentre al corriente de sus obligaciones fiscales y aduaneras conforme marque la legislación, esto

implica, la plena conciencia y atención de los contribuyentes y operadores jurídicos a los cambios paradigmáticos en la ciencia jurídica en su ámbito tributario.

Segunda. Dentro de la complejidad de las normas jurídicas en materia de impuestos internos y al exterior, el operador jurídico puede vislumbrar la importancia del uso de la metodología y técnica jurídicas, con un enfoque epistemológico y axiológico, para encaminar la intención y fin de las mismas, basándose en el razonamiento lógico-jurídico, toda vez que las normas se crean con una fuerte carga de principios y valores humanos, que deben ser interpretados y aplicados, atendiendo a su validez y efectividad para evitar paradojas jurídicas, logrando su propósito inicial, el bien común.

Tercera. Los métodos y técnicas como la subsunción y el silogismo jurídicos, son herramientas metodológicas que devienen de paradigmas jurídicos formalistas, como es el caso del positivismo, no obstante de la realidad cambiante, surgió un nuevo paradigma basado en la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales, cuya amplitud de parámetros y abstracción conceptual, trajo consigo la transversalidad jurídica que requiere de nuevas capacidades interpretativas y argumentativas por parte de los operadores jurídicos, para resolver conflictos sociales, dando como resultado la aplicación de la técnica legislativa y la metodología jurídica judicial, con perspectiva pragmática de protección y garantía efectivas.

Cuarta. El razonamiento metodológico, apoyado en el método y la técnica en la práctica jurídica, generan un continuo afán de auto perfeccionamiento recursivo que, en el Sistema impositivo mexicano, culmina con una diversidad de reformas a las normas jurídicas, dificultando su cumplimiento, por ello, el operador jurídico debe complementar su criterio con la visión de las diversas teorías del derecho que, mediante su afán de impulso y evolución de la ciencia jurídica, abren nuevos caminos para la modificación, interpretación y aplicación efectiva del derecho, por medio de metodologías progresivas como el test de proporcionalidad.

Quinta. El Sistema impositivo mexicano, contiene principios tributarios constitucionales que deben ser reconocidos y garantizados por el Estado, como lo son: seguridad jurídica, debido proceso, legalidad, proporcionalidad y equidad, mismos que se imprimen como ejes rectores en las normas tributarias subconstitucionales relativas y que se fungen como disposiciones optimizadoras de las normas jurídicas para impulsar su efectividad al regular los procesos y procedimientos derivados de la obligación de las personas para contribuir al gasto público.

Los elementos que conforman los diversos ordenamientos normativos fiscales, aduaneros y de comercio exterior en México, generan una gran confusión, dada la especialidad, naturaleza cambiante y amplitud de las materias tributarias, aunado a los divergencia de criterios de la autoridad administrativa y judicial, así como su preparación profesional al modificar, interpretar y aplicar las normas jurídicas en materia de impuestos internos y externos que tratan de regular la conducta humana, inmanentemente cambiante, lo cual hace difícil para los contribuyentes su debido cumplimiento.

Sexta. Las diversas normas jurídico tributarias que publica la autoridad, son de carácter obligatorio para el gobernado, esto implica que su incumplimiento genere sanciones como créditos fiscales, recargos, actualizaciones y multas, o bien, la suspensión o cancelación de autorizaciones, certificaciones, registros, beneficios, estímulos fiscales, por ejemplo. En este sentido, la naturaleza y función de las reglas de comercio exterior, es dar a conocer y facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, necesarias para regular contingencias sociales, de manera efectiva y oportuna, para incentivar su cumplimiento voluntario con el mismo efecto.

Séptima. Para dar a conocer lo anterior, la autoridad competente emite diversos actos administrativos, cuyo propósito es alcanzar el fin de contribuir al gasto público, para mitigar la evasión y la elusión de los gobernados, es por ello, que los actos administrativos en materia tributaria, deban ser correctamente fundados y motivados, con base en normas jurídico tributarias efectivas que, atiendan al bienestar común, dentro del Estado democrático y constitucional de derecho mexicano.

El Registro en Esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e IEPS, es una figura jurídica que funge como beneficio fiscal en el pago de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, para los regímenes aduaneros que, en un principio fue gratuito y posteriormente, fue requerido el pago de derechos al contribuyente de forma retroactiva, por la interpretación y argumentación impositiva de la autoridad de una norma que era previa y ajena a la figura, lo cual va en contra de los principios de irretroactividad de la ley, de legalidad y seguridad jurídica constitucionales.

Octava. La metodología jurídica judicial, es un mecanismo sintetizado que sirve para la interpretación y argumentación, utilizada por los operadores jurídicos del poder judicial para resolver conflictos donde se han transgredido derechos humanos y fundamentales, la cual justifica y legaliza sus decisiones al resolver los casos concretos, con base en su máxima protección, de acuerdo con el parámetro del control de constitucionalidad y convencionalidad establecido en la Constitución mexicana.

Para la modificación, interpretación, argumentación y aplicación de las reglas y criterios en materia de comercio exterior en el Sistema impositivo mexicano, se observa que no existen mecanismos metodológicos para motivar y fundamentar su legalidad, ya que un cobro retroactivo de derechos, viola principios constitucionales tributarios que en el actual paradigma de protección de los principios contenidos en las disposiciones constitucionales que contrariamente, deben ser protegidos y garantizados por cualquier autoridad, incluyendo al SAT.

Novena. Después de seis años de haberse solicitado y otorgado, la primera certificación, el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS, fue adicionado espontáneamente a las RGCE, por medio de una interpretación y aplicación de las normas jurídico tributarias, conveniente para los intereses de la autoridad recaudadora, cuyo pago fue exigido al contribuyente registrado, de forma retroactiva, actualizada y recargada, haciéndolo caer en una omisión, que le provocó un incumplimiento inmediato e involuntario, plenamente en su perjuicio.

Este omisión, fue cometida inicialmente por el SAT, toda vez que la autoridad competente, no ejerció efectivamente sus facultades al establecer en reglas como requisito, el pago de derechos por la solicitud y renovación del RECE, modalidad IVA e IEPS, encubriendo su negligencia, al adjudicarle impositivamente la responsabilidad al contribuyente registrado, quién tiene que subsanarlo, bajo el ventajoso apercibimiento de las sanciones que correspondan, transgrediendo sus derechos, basados en principios tributarios constitucionales.

Décima. La transgresión de la autoridad recaudadora a los principios constitucionales, al requerir el pago de derechos retroactivo, por la inscripción al registro, recae directamente, en los principios de irretroactividad de la ley y de legalidad, en perjuicio del contribuyente registrado. Esta paradoja jurídica, implica el repudio del Estado mexicano en la prosecución de los principios constitucionales, los derechos humanos y los derechos fundamentales que indiscutiblemente, debe proteger y garantizar, de lo contrario, su existencia no tendría sentido.

En consecuencia, el Estado, debe dirigir sus políticas, ejercitar sus atribuciones y estructurar el Sistema impositivo mexicano, con efectividad, legalidad, transparencia y rendición de cuentas, para otorgar a los contribuyentes, certeza y seguridad jurídicas, dando mayor claridad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras, así como en la aplicación efectiva de las normas jurídico tributarias.

Undécima. La deficiencia en la efectividad de las reglas y criterios en materia de comercio exterior que regulan el pago de derechos por el registro, modalidad IVA e IEPS se manifiesta claramente, al requerir el pago retroactivamente, esto implica la trasgresión al principio de irretroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna, con base en la interpretación imaginativa y extemporánea de la autoridad, de un fundamento establecido en la LFD para otras figuras diferentes y anteriores a la creación de la modalidad IVA e IEPS, sin embargo, esta interpretación aplicativa, ha sido convenientemente impuesta para su recaudación.

El requerir con posterioridad, el pago de derechos retroactivo por el registro, es más que conveniente para el fisco federal, ya que hacerlo así, implica no sólo un pago simple de derechos por la solicitud de un trámite, sino que se convierte en un pago de derechos engrosado y compuesto por actualizaciones y recargos, además de consecuencias jurídicas, como multas o cancelaciones que puedan suscitarse por la omisión provocada por el SAT como autoridad administrativa encargada de la recaudación de las contribuciones.

Duodécima. La aplicación de la metodología jurídica, basada en la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales, impulsa la efectividad de las RGCE y sus criterios, toda vez que, con su aplicación adecuada, se busca la protección y garantía de las personas contribuyentes ante actos de autoridad deficientes, para evitar la evasión y la elusión, así como para construir una sana relación jurídico tributaria y promover la cultura contributiva voluntaria. Esta metodología jurídica, conlleva el cultivo de nuevos paradigmas de resolución de conflictos sociales en el ámbito tributario, al promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de las personas contribuyentes, dentro de la administración pública.

El éxito de estos fines, recae recursivamente, en la efectividad de aplicación de la metodología jurídica, la cual puede tomar como ejemplo diversas técnicas de interpretación y argumentación aplicativa de las normas, como la técnica legislativa y la metodología jurídica judicial, adecuadas a las funciones de las autoridades como el SAT, para impulsar la modificación, interpretación y aplicación efectivas de las reglas y criterios en materia de comercio exterior, cuyo ímpetu, debe ser la protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes, promoviendo la seguridad jurídica, dentro de los procedimientos que faciliten el contribuir al gasto público, para el desarrollo económico de México.

Decimotercera. Al adoptarse el parámetro de efectividad para la modificación, interpretación y aplicabilidad de las normas, de manera formal por todas las autoridades del Estado mexicano, de acuerdo con una metodología jurídica, basada en la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales, se constituirá un sistema tributario cimentado en disposiciones, principios constitucionales y convencionales que ayuden a

evitar la elusión y evasión tributarias, garantizando la legalidad, seguridad y certeza jurídicas en sus procedimientos.

La autoridad legislativa y la jurisdiccional, han trabajado en metodologías, métodos y técnicas, encaminadas a proteger y garantizar los derechos humanos de las personas con base en el control constitucional y convencional de manera obligatoria y expresa, es decir, por medio de la técnica legislativa y de la metodología jurídica judicial para realizar el control de constitucionalidad y convencionalidad *ex officio*. Este deber constitucional es obligatorio para todas las autoridades del Estado mexicano, inclusive para el órgano desconcentrado SAT, cuya tarea es regular los procedimientos, derivados de la obligación de contribuir al gasto público.

Decimocuarta. Si bien es cierto que, el contribuir al gasto público es una obligación constitucional para los gobernados, también lo es que, se rige por disposiciones constitucionales de procedimiento, esto es, por diversos principios constitucionales en materia tributaria que optimizan su efectividad, por tanto, el SAT debe respetar, proteger y garantizar que el procedimiento, sea legítimamente apegado a los derechos y obligaciones constitucionales que regulan la recaudación de las contribuciones, dentro del Sistema impositivo mexicano.

Decimoquinta. El regular la recaudación es una actividad con facultades materialmente legislativas y jurisdiccionales, ya que el SAT, se encuentra facultado para regular el cumplimiento de contribuir al gasto público, mediante la emisión de reglas de carácter general y criterios en materia fiscal y de comercio exterior de manera impositiva y unilateral, ya que de acuerdo a su discrecionalidad, decide unilateral y parcialmente, sobre si se cumple o no con esta obligación, sin más justificación y motivación que sus propias reglas y criterios volubles.

La amplitud de facultades que tiene el SAT, son disonantes con el parámetro de efectividad del control constitucional y convencional para la aplicabilidad de las normas jurídicas, de acuerdo a la máxima protección y garantía de los derechos humanos de las personas, que también cuentan con la calidad de contribuyentes, es así que también deben

ser protegidas y guiadas con certeza jurídica para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras.

Decimosexta. Por ello, el SAT como autoridad recaudadora, debe desarrollar y aplicar metodologías y técnicas jurídicas especializadas en la materia tributaria, con base al parámetro establecido por el paradigma de protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales, en la modificación, interpretación y aplicación de las reglas de carácter general y de los criterios de interpretación de las normas jurídicas, respetando y aplicando los principios tributarios para impulsar su efectividad al disminuir la evasión y la elusión tributaria, mediante la promoción de la cultura contributiva voluntaria.

Esto conlleva a la promoción de la seguridad jurídica²⁷⁴ y al debido proceso,²⁷⁵ más allá de principios constitucionales a ser aplicados como derechos humanos para asegurar o defender los derechos y libertades de toda persona en cualquier procedimiento legal como garantías que deben estar presentes en toda clase de procesos, no sólo en aquellos de orden penal, sino de tipo civil, administrativo o de cualquier otro.²⁷⁶ Es evidente que todos los servidores públicos deban respetar y garantizar el máximo alcance de los derechos humanos, inclusive en todos los procesos y procedimientos para contribuir al gasto público.

Decimoséptima. Asimismo, es de considerarse la importancia de la efectividad y de la eficacia como principios, tanto de las normas como en el actuar de los operadores jurídicos, ya que contribuyen a la optimización de la ciencia jurídica, de la progresión de la cultura jurídica y del pragmatismo de las normas programáticas, impulsando la mayor protección y garantía a los derechos humanos y fundamentales de las personas, inclusive

²⁷⁴ Vid., Suprema Corte de Justicia de la Nación. *La Constitución comentada para niños, niñas, jóvenes y para todos. Derechos humanos de igualdad y seguridad jurídica. Fascículo 4*. Primera edición: 2014, SCJN, UNAM, México. Documento digital disponible para su consulta en: https://www.constitucion1917-2017.pjf.gob.mx/sites/default/files/La_Constitucion_Fasciculo_4.pdf, p. 18.

²⁷⁵ Vid., Canales Cortés, Luis Alberto, Duartes Delgados, Edwin y Cuarezma Terán, Sergio J. Directores. *El debido proceso como un derecho humano*. Instituto de Estudio e Investigación Jurídica (INEJ), Nicaragua, Comercial La Prensa, Nicaragua, [Formato digital], 2018.

²⁷⁶ Gobierno de México. *¿Qué es el debido proceso?* Secretaría de Gobernación, 01 de noviembre de 2016. Disponible para su consulta en: <https://www.gob.mx/segob/articulos/que-es-el-debido-proceso#:~:text=El%20debido%20proceso%20es%20una,administrativo%20o%20de%20cualquier%20otro>, consultado el 04 de noviembre de 2022.

en la materia tributaria en su carácter de contribuyentes, para la consecución de la justicia tributaria y del cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

Ergo la metodología jurídica, aporta tres tipos de utilidad, en primer lugar, una utilidad social, mediante el reconocimiento sistemático de obligaciones y la garantía de derechos en la relación jurídico tributaria, al aplicar principios de optimización normativa en beneficio de los gobernados y de la funcionalidad legítima del Estado. En segundo lugar, la metodología jurídica, instrumenta la utilidad profesional por la evolución del razonamiento lógico jurídico en el pensar y actuar de los operadores del derecho, al establecer criterios amplios de control constitucional y convencional de las normas para la resolución de conflictos y la simplificación del sistema jurídico.

En tercer lugar, la utilidad académica de la enseñanza de la metodología jurídica, radica en la calidad de análisis y síntesis para la sistematización de resultados en las investigaciones y en la estructura del razonamiento lógico jurídico de los nuevos profesionistas, conforme a los estándares domésticos e internacionales de la ciencia jurídica. Estos tres elementos utilitarios derivados de la instrumentación de la metodología jurídica, implican inherentemente, el cumplir con los parámetros del rigor metodológico y, por ende, conseguir la efectividad y eficacia en sus resultados, ya sean cualitativos o cuantitativos.

Finalmente, se incluye en esta investigación la propuesta de solución a la problemática expuesta, cuya medida es referente a implementar una metodología jurídica formal y especializada, al modificar, interpretar y aplicar las reglas y criterios de comercio exterior por el SAT/AGACE, en el particular, al regular el pago de derechos por el RECE, en todas sus modalidades, para impulsar su efectividad, además se exhiben las fuentes consultadas, los índices de abreviaturas, latinismos e imágenes y los anexos referidos en la investigación.

Propuesta de implementación de la metodología jurídica, basada en el control constitucional y convencional de las normas para la modificación y aplicación de las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) y los criterios de interpretación emitidos por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) para impulsar su efectividad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Para dar a entender el afán de la propuesta, es necesario recordar la perspectiva de la problemática de la investigación (ahora robustecida por el avance de su estudio), la cual refiere que, paulatinamente se ha tergiversado por los operadores jurídicos del SAT el fin de las reglas y criterios de comercio exterior, ya que en vez de dotar al contribuyente de las herramientas que faciliten e incentiven el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, entorpecen y oscurecen los procesos y procedimientos para contribuir al gasto público.

La complejidad y volubilidad de las reglas y criterios de comercio exterior obedece a la amplia facultad de los operadores jurídicos del SAT en su formulación y promulgación contingente, lo cual pretenden justificar en aras de la regulación detallada y oportuna del cumplimiento permanente de obligaciones tributarias de los contribuyentes al momento de encuadrarse en algún supuesto preestablecido en las normas jurídico tributarias, ya sea desde las disposiciones constitucionales hasta las reglas y criterios de comercio exterior.

Estas hipótesis normativas como se ha analizado, de forma progresiva se va alejando de los principios constitucionales y tributarios que determinan su alcance y objetivo de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, conforme a procesos que garanticen la legalidad de las actuaciones de las partes en la relación jurídico tributaria, otorgando el acceso imparcial a la justicia pronta y expedita que impliquen seguridad y certeza jurídica, cuando sean transgredidos los derechos y principios e incumplidas las obligaciones tributarias.

De esta manera las reglas y criterios de comercio exterior deben ser efectivas no sólo al apoyar la recaudación de las contribuciones derivada de la obligación de contribuir al gasto público, sino también de promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, por medio de mecanismos que se aboquen a la garantía de que la autoridad

recaudadora respete los principios constitucionales y convencionales en materia tributaria, por ejemplo, el no modificar, interpretar o aplicar ninguna ley en perjuicio de persona alguna.

El utilizar en su beneficio la amplia facultad que le otorgan los poderes ejecutivo y legislativo al organismo descentralizado SAT para cumplir sus metas internas al recaudar las contribuciones por medio de crear un Sistema impositivo mexicano, cuya base legal es el estar habilitado para implementar sus propias reglas fiscales y de comercio exterior no implica obligatoriamente para la autoridad el estar apegado a los principios tributarios que consagra la constitución o los criterios convencionales en materia tributaria.

Lo anterior se debe a que, las obligaciones formales tributarias (como lo son las contempladas en las reglas y criterios de comercio exterior) no derivan directamente de la obligación constitucional de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, sino de normas subconstitucionales (tal es el caso de la Ley del IVA y la Ley del IEPS) que en sí mismas tampoco permean los principios constitucionales o convencionales tributarios en beneficio de desarrollo económico del Estado mexicano y bienestar de su población.

En este panorama lleno de reformas fiscales impuesto por las autoridades como el SAT, de forma “*invasiva y excesiva*” como lo adjetiva Burgoa, el autor explica de forma concreta, como funciona y en que ha derivado, la relación jurídico tributaria:

...los contribuyentes han ideado diversas formas para evadir, a toda costa, las contribuciones; a su vez, la autoridad ha arremetido con nuevas acciones normativas, situación que se vuelve una historia sin fin. El resultado de todo esto es la desconfianza entre ambos actores, en donde la buena fe ahora es un elemento que se debe acreditar ante las autoridades, en lugar de darse por sentado como algo apriorístico.²⁷⁷

La paradoja circular de “jugadas y contrajugadas”, por un lado para recaudar las contribuciones a cualquier costo y, por el otro, la de evadir y eludir las obligaciones tributarias, implica también daños colaterales a los contribuyentes que cumplen de buena fe con los lineamientos de la autoridad recaudadora que, aplica sus reglas y criterios sin

²⁷⁷ Burgoa Toledo, Carlos A., compilador. *Reforma Fiscal 2020*. Primera edición, Burgoa Editores, S.A.S., México, marzo de 2020, p.7.

discriminar o tener en cuenta los principios constitucionales y tributarios ni la buena fe del contribuyente, tal ha sido el caso del requerimiento de pago de derechos retroactivo por el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e IEPS.

La implementación desfasada del pago de derechos al hecho imponible en el año 2014 y requerido retroactivamente en el año 2020 hasta el 2015 por la autoridad a todos los contribuyentes que ya habían obtenido la certificación, la autorización o registro en la modalidad IVA e IEPS, cumpliendo en tiempo y forma con todos sus requisitos, es prueba de que el Sistema impositivo mexicano atiende sólo al beneficio de la autoridad para cumplir con sus objetivos impuestos y subsanar sus deficiencias en la efectividad de la recaudación.

Los contribuyentes con registro modalidad IVA e IEPS, al solicitarlo se sometieron al procedimiento establecido por la autoridad recaudadora y como se ha expuesto en esta investigación, no hubieran podido obtenerla, simple y llanamente, si la autoridad no resolviera otorgárselas, de conformidad con todos los requisitos establecidos por la misma en las reglas y criterios de comercio exterior para esos efectos, inclusive si ésta hubiera impuesto en las reglas desde el año 2014 el pago de derechos por su solicitud o renovación, el contribuyente, sin importar su buena fe, tendría que haberlos pagado.

Sin embargo, la autoridad en su planeación de regulación de comercio exterior por medio de la figura del registro, no contempló, no instauró, inclusive podía decirse que no quiso cobrar derechos, a sabiendas de que, por cada servicio, trámite, autorización o concesión o cualquier otro parecido, las autoridades del Estado mexicano han incluido en sus lineamientos o requisitos el pago de derechos y en los que no lo ha hecho así, se les instaura como —gratuitos—.

Esto también ha sucedido con el registro IVA e IEPS, que desde el año 2014 era considerado por la autoridad y los contribuyentes como un trámite gratuito y que hasta el año 2018, también fue corroborado por la autoridad como tal, como es posible observarse en una página electrónica del gobierno federal que, aún en el mes de abril del año 2023, sigue disponible para su consulta:

Imagen 4. Trámites. Solicitud de Registro en el Esquema de Certificación de Empresas

The screenshot shows the header of the Mexican government website with the logo and navigation links. The main heading is 'Documentos necesarios'. Below it, there is a section for 'Presentación' with a 'Trámite en línea' button and a link for 'Más Información'. A large section titled 'Costos' contains a table with columns for 'Concepto' and 'Monto'. The table lists 'Trámite' with a 'Gratuito' (free) cost.

Documentos necesarios

Presentación

Al realizar tu trámite en línea deberás anexar la documentación necesaria para acreditar los requisitos mencionados en las reglas 7.1.1, 7.1.2 y 7.1.3 de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018 y sus modificaciones en relación con el instructivo de trámite para obtener el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad de IVA e IEPS, mismos que deberán reunir las siguientes características al momento de digitalizarlos y anexarlos a su solicitud a través de la Ventanilla Única de Comercio Exterior (VUCEM):

[Trámite en línea](#)

? [Más Información](#)

Costos

Concepto	Monto
Trámite	Gratuito

Fuente: Gobierno de México.²⁷⁸

²⁷⁸ Cfr., Gobierno de México. *Trámites. Solicitud de Registro en el Esquema de Certificación de Empresas*. Servicio de Administración Tributaria. Disponible para su consulta en: <https://www.gob.mx/tramites/ficha/solicitud-de-registro-en-el-esquema-de-certificacion-de-empresas/SAT3105>, consultado el 13 de abril de 2023. Imagen editada para la mejor apreciación de su contenido. Énfasis agregado.

Se discierne que la paradoja jurídica que implica la complejidad, la volubilidad, las antinomias y la confusión, tanto de las autoridades como de los contribuyentes en cuanto al pago de derechos por el registro IVA e IEPS, está inmersa en cada una de las actuaciones y políticas de la autoridad al momento de crear una certificación gratuita y transformarla varios años después en un registro por el que se debe pagar derechos, más ello no es el problema, lo es la transgresión a los principios constitucionales y tributarios.

La transgresión comienza con el requerimiento por parte de la autoridad del pago de derechos por el registro de forma retroactiva, aludiendo su omisión al contribuyente que ya había cumplido en tiempo y forma con sus obligaciones tributarias a la luz de un procedimiento vigilado por la misma autoridad que, de forma contradictoria, reiteró años atrás en cada uno de los oficios de otorgamiento a miles de contribuyentes cumplidos, no obstante, con sus nuevas reglas y criterios, los volvió de forma instantánea en elusores y evasores de un pago de derechos que no era un requisito para solicitar, obtener o renovar el registro.

Inclusive el Gobierno de México en sus páginas electrónicas informativas, se jactó del avance en el año 2014 de la certificación a más de mil empresas en la materia de IVA e IEPS y señaló que se encontraban en proceso de solicitud casi dos mil más, de las cuales —a ninguna se le requirió el pago de derechos por su solicitud o por otorgamiento—. Asimismo, la autoridad manifestó que el SAT, definió plenamente sus requisitos y sus beneficios; esto reitera la decisión consciente de no requerir derechos por la certificación, lo cual es posible revisar en la siguiente imagen:

Imagen 5. SAT. Prensa. Se certifican 1,119 empresas en materia de IVA e IEPS

The image is a screenshot of a press release from the Servicio de Administración Tributaria (SAT) website. The header includes the Mexican government logo and navigation links. The main title of the article is 'Se certifican 1,119 empresas en materia de IVA e IEPS'. The text explains that 1,119 companies, representing 47% of external trade operations and 62% of temporary imports, have been authorized. It details the requirements for certification, such as being up-to-date with tax obligations and having a fiscal credit. The release also mentions that the SAT has a portal for more information and provides a contact number for tax advisors. A highlighted quote states: 'Con estas acciones el SAT refrenda su compromiso de brindar facilidades a las empresas que les permitan obtener beneficios y hacer más eficientes sus procesos. Para información adicional sobre la certificación se puede consultar el portal de internet del SAT o llamar al 01 800 Infosat (46 36 728), donde asesores fiscales pueden orientar sobre el tema.'

GOBIERNO DE MÉXICO

Registro para vacunación Información sobre COVID-19 Trámites Gobierno English

Prensa Acciones y programas Contacto

Servicio de Administración Tributaria > Prensa

Publicaciones Recientes

les de autorización en el primer periodo del ejercicio fiscal 2023 | NUBA | 2023-10-27 | 9 de diciembre, Día Inter

Se certifican 1,119 empresas en materia de IVA e IEPS

Servicio de Administración Tributaria | 27 de octubre de 2014 | Comunicado

- Se han autorizado 1,119 empresas que representan 47% de operaciones de comercio exterior y 62% del valor de las importaciones temporales en el 2013.
- Están en proceso más de 1,900 solicitudes. Aquellas empresas que no hayan presentado su solicitud aún pueden hacerlo, considerando los plazos de atención.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT), informa sobre los avances en la Certificación en materia del impuesto al valor agregado (IVA) e impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS).

Hasta hoy, se han autorizado 1,119 empresas que representan 47% de operaciones de comercio exterior y 62% del valor de las importaciones temporales en el 2013.

Gracias a los beneficios de la certificación y a la facilidad para obtenerla están en proceso más de 1,900 solicitudes provenientes principalmente de los estados de Baja California, Nuevo León, Chihuahua, Tamaulipas y Coahuila. Además, aquellas empresas que no hayan presentado su solicitud aún pueden hacerlo, considerando los plazos de atención.

Con la participación de la industria exportadora, desde principios de 2014, la autoridad definió los requisitos y beneficios para la certificación y se estableció un calendario para atender de manera gradual y ordenada al mayor número de empresas.

La certificación de IVA e IEPS aplica para empresas que introducen bienes al país bajo los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.

Las empresas certificadas pueden beneficiarse con un crédito fiscal consistente en una cantidad equivalente a 100% del IVA e IEPS por la importación temporal de sus mercancías. Para obtener la certificación, deben estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras y cumplir los requisitos que señalan las disposiciones fiscales.

Quienes no cumplen con los requisitos, tienen como alternativa los esquemas de garantía —a través de la fianza o carta crédito—, o pagar el IVA y el IEPS llevando un orden administrativo que les permita sustentar las solicitudes de devolución de saldos a favor que se requieren a fin de que una vez que confirmen la exportación de los insumos y mercancías importadas temporalmente, pueden solicitar y recibir las devoluciones correspondientes.

La certificación permite depurar a aquellos importadores que abusaban del programa de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX) y que en lugar de utilizar los insumos para exportar los destinaban al mercado interno afectando la planta productiva nacional y generando un factor de competencia desleal a la industria nacional.

Con estas acciones el SAT refrenda su compromiso de brindar facilidades a las empresas que les permitan obtener beneficios y hacer más eficientes sus procesos. Para información adicional sobre la certificación se puede consultar el portal de internet del SAT o llamar al 01 800 Infosat (46 36 728), donde asesores fiscales pueden orientar sobre el tema.

Fuente: Gobierno de México.²⁷⁹

²⁷⁹ Cfr., Gobierno de México. Servicio de Administración Tributaria. Prensa. *Se certifican 1,119 empresas en materia de IVA e IEPS*. Disponible para su consulta en: https://www.gob.mx/sat/prensa/com2014_138, consultado el 13 de abril de 2023. Imagen editada para la mejor apreciación de su contenido. Énfasis agregado.

También en la imagen anterior, la autoridad reconoce que el SAT con esas acciones refrendó su compromiso de brindar facilidades a las empresas que les permitan obtener beneficios y hacer más eficientes sus procesos, cuestión que se concatena con el fin primordial de las reglas y criterios de comercio exterior, de dar facilidades, eficientar procesos y promover la cultura contributiva en México, de acuerdo a los valores de la autoridad recaudadora: compromiso, honestidad, responsabilidad y compromiso, otorgando seguridad, certeza jurídicas y plena confianza en la autoridad que modifica, interpreta y aplica las normas jurídico tributarias del Sistema impositivo.

Ahora bien, con la canalización de la problemática inferida en la investigación, centrada en un círculo vicioso tributario establecido esgrimido por una autoridad recaudadora agresiva y autoritaria, como la causa sintética que la propicia, es posible señalar el ímpetu de la propuesta que, comienza con el actuar de la autoridad hacia sus gobernados, esto es, el sentido o fin, la ideología, valores y contraprestación que el gobierno es capaz de ofrecer a su población mediante una planeación, estructurada, sistematizada y razonada para subsanar la relación jurídico tributaria, más allá del discurso político.

El impacto que tiene una política pública efectiva, en este, caso una política fiscal tributaria que no sólo busca el ingreso como medio de perpetuar al Estado como tal, sino que protege y garantiza el bienestar económico de sus contribuyentes para que éstos contribuyan con conciencia, entusiasmo y confianza en el Sistema impositivo y sus instituciones, conlleva de manera implícita la efectividad de las normas jurídico tributarias, como lo son las reglas y criterios de comercio exterior, en la recaudación y el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

En este punto de la propuesta, se adhiere la utilidad de la metodología jurídica a la política fiscal tributaria referida en el párrafo anterior, al modificar, interpretar y aplicar las reglas de comercio exterior a la realidad social, con base en un sistema jurídico como el de México que reconoce en su Constitución la máxima protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales de las personas, así como los principios tributarios por los cuales rige sus procesos y procedimientos para allegarse de las contribuciones al gasto público, legitimándose como un Estado Democrático y Constitucional de Derecho.

En un principio la metodología jurídica, ayudó a concebir el estudio del razonamiento lógico-jurídico y estructuró las reglas de formulación, interpretación y aplicación de las normas y principios del derecho en cualesquiera de sus paradigmas, es decir, de cómo se hace para promulgar, interpretar y aplicar las disposiciones jurídicas, creando y sintetizando a su vez, herramientas específicas para realizarlo como los métodos y técnicas jurídicas; en concreto como se ha visto en el capítulo 2 de la investigación: la técnica legislativa y la metodología jurídica judicial que implican una justificación fundada y motivada.

La metodología jurídica judicial para la realizar *ex officio* el control constitucional y convencional de la aplicación de las normas, es un claro ejemplo de como la autoridad judicial planificó, estructuró, sistematizó, mediante el análisis y síntesis a través de la metodología jurídica la obligación que tiene de garantizar los derechos humanos, tanto de fuente constitucional y convencional, lo cual ofrece una operatividad práctica real, justificada y obligatoria para este tipo de autoridad que, con base en su naturaleza de tesis jurisprudencial se vuelve vinculante para la autoridad y medio de garantía argumentativa para el gobernado en caso de transgresión a sus derechos.

Por sí misma, la metodología jurídica, propició el reconocimiento sistemático y jerárquico de las normas en el Sistema jurídico mexicano que, como se ha señalado conlleva principios, políticas y reglas, ampliando el margen de beneficio para el gobernado, tomando fuentes domésticas e internacionales que proporcionen la máxima protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales en México, por medio de la aplicación de principios como armónicos con este paradigma, como el principio pro persona.

La aplicación de la metodología jurídica a la máxima protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales de las personas, llevó a la autoridad legislativa a formular disposiciones que promovieran este paradigma, así como dotó a la autoridad judicial de una herramienta para frenar la transgresión de los derechos, por medio del control constitucional y convencional de las normas, implementado *ex officio* con la creación de la metodología jurídica judicial para aplicar este control de conocimiento público como herramienta impulsora de la efectividad de la justicia.

Es así como en los poderes legislativo y judicial, la metodología jurídica ha impulsado la justicia social por medio de la protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales de las personas con la creación de herramientas específicas como mecanismos de limitación y control de los actos transgresores de la autoridad que justifican su proceder en la normatividad vigente y como se ha planteado en la normatividad contingente aplicada retroactivamente en perjuicio de las personas contribuyentes por medio del requerimiento del pago de derechos por el registro en el Esquema de IVA e IEPS.

La propuesta planteada en este apartado, conlleva la necesidad de implementar la metodología jurídica, basada en la máxima protección a los derechos humanos y fundamentales de las personas que, a su vez, utiliza el control constitucional y convencional de aplicabilidad de las normas como un parámetro de efectividad que implica la correcta modificación, interpretación, y por supuesto, aplicación de las normas jurídicas, por todas las autoridades del Estado mexicano.

El SAT, como organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y dependiente del Poder Ejecutivo, no contempla la totalidad de las disposiciones que conforman al Sistema impositivo, como lo es la propia Constitución, la convencionalidad en materia tributaria o incluso la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, al dejar de lado la comprobación operativa de los principios tributarios, la buena fe del contribuyente y la aplicación de una metodología jurídica obligatoria al modificar, interpretar y aplicar las reglas y criterios de comercio exterior, lo cual reduce su efectividad para recaudar las contribuciones y promover el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

La esfera jurídica del contribuyente es transgredida por actos de autoridad, fundados y motivados sin limitación argumentativa e interpretativa que, aun cuando son recurridos, los procedimientos legales horizontales se sustancian ante autoridades que jerárquicamente recaen en el mismo poder (ejecutivo) que encamina su política fiscal a incrementar el monto de la recaudación y cuando los actos de autoridad son impugnados de forma vertical, la Suprema Corte no reconoce plenamente, la protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales en materia tributaria.

De tal forma que en México no se protege ni garantiza la justicia tributaria, con base en la máxima protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes, mediante el control constitucional de las normas tributarias, tal es el caso del amparo en revisión 305/2022 que fue promovido por un contribuyente registrado en la modalidad IVA e IEPS, buscando el amparo de la justicia federal en contra de la violación a sus derechos como contribuyente por el requerimiento retroactivo del pago de derechos por el registro.

El amparo en revisión 305/2022 fue sobreseído por las personas juzgadoras, por lo que las violaciones esgrimidas por el contribuyente a los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, irretroactividad, equidad y proporcionalidad tributaria y destino al gasto público no fueron transgredidos, fueron inoperantes o de declararon sin materia, sin embargo es de notarse que no se resolvió mediante un estudio de fondo la constitucionalidad y la convencionalidad de la fundamentación impugnada por el contribuyente.

Es de notarse la postura elusiva de la Suprema Corte respecto de la tónica del control constitucional y convencional de las normas tributarias, ya que no se ha pronunciado claramente en cuanto a la protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales en materia tributaria, ya que el hacerlo alteraría el rendimiento presupuestario del Estado. Por ello que, el Sistema impositivo mexicano carece de progresividad en cuanto a los derechos humanos del contribuyente, los principios y justicia tributaria, la legalidad y seguridad jurídica, dentro de los procesos y procedimientos que regulan las normas tributarias sustanciales y formales.

Esta es precisamente el área de oportunidad que pretende subsanar la propuesta de implementación de la metodología jurídica, basada en el control constitucional y convencional de las normas para la modificación y aplicación de las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) y los criterios de interpretación emitidos por el Servicio de Administración Tributaria para impulsar su efectividad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Se vislumbran dos vías de materialización de la propuesta; la primera es por medio de su presentación ante la Jefatura del SAT en su área legal, para su consideración, modificaciones y aplicación general o en específico ante el área legal de la Administración Central de Normatividad de Comercio Exterior, adscrita a la Administración General Jurídica, como un criterio interno que implique la revisión lógico jurídica de la modificación, interpretación y aplicación de las reglas y criterios de comercio exterior, de conformidad con la metodología jurídica, basada en el control constitucional y convencional de las normas.

La propuesta de metodología jurídica, basada en el control constitucional y convencional de las normas para la modificación y aplicación de las RGCE y los criterios de interpretación, puede ser publicada por el SAT en medios electrónicos para su difusión, ya sea como boletín en su página oficial o por medio de las páginas del gobierno federal, como publicó las notas informativas de pago de derechos, cuyo cumplimiento procedimental podrá ser vigilado por el Órgano Interno de Control de la propia institución.

La segunda vía de implementación de la propuesta, es por medio de la impugnación efectiva en contra del pago de derechos retroactivo, mediante la argumentación estructurada de la metodología jurídica, basada en el control constitucional y convencional de las normas tributarias, en la que las personas juzgadoras de la Suprema Corte emitan un criterio como la tesis presentada en esta investigación, referente a la metodología para realizar el control constitucional y convencional de las normas, pero en la modificación, interpretación y aplicación de las reglas y criterios de comercio exterior *ex officio*, para las autoridades del SAT.

Ya sea en cualquiera de estas vías, la aceptación de la propuesta conllevaría su plena adaptación a los criterios la autoridad recaudadora y su debida aplicación que, como se ha señalado en la investigación, no sólo obedece a factores jurídicos, sino políticos y económicos que parecen inalterables en el Sistema impositivo mexicano, pero como refiere Burgoa:

Todo ello no quiere decir que el contribuyente no cuente con Derechos Humanos; sí cuenta con ellos, mas no en su faceta de contribuyente, sino en su faceta de "persona", que es algo muy distinto (persona

es el género y contribuyente, la especie). ...es un error que desafortunadamente comienza a ser muy común si no se tiene conocimiento pleno del tema.

Ello no implica que la defensa se debe dejar de hacer y que los esfuerzos por proteger derechos — incluso fiscales— deben cesarse. Al contrario, la defensa debe realizarse con total convicción, pues es un derecho con el que se cuenta...²⁸⁰

El avance en la concepción y la operatividad de los derechos humanos del contribuyente, es una cuestión progresiva y adaptativa, como cualquier otro cambio ideológico y normativo en las innumerables etapas del desarrollo intelectual, tecnológico y social de la existencia del ser humano, como lo fue la propuesta de Galileo Galilei, al sostener que la Tierra giraba alrededor del Sol y no que era el centro del Universo, o más recientemente, el reconocimiento, protección y garantía en la Constitución mexicana de los derechos humanos; son formas de pensamiento y concepción de la realidad por las que hay que pugnar constantemente, para su materialización operativa en beneficio de la humanidad.

Es así como se describe la propuesta, de acuerdo a la técnica legislativa para la formulación de las leyes y a la metodología jurídica judicial para realizar el control constitucional y convencional de la aplicabilidad de las normas *ex officio*, denominada: metodología jurídica, basada en el control constitucional y convencional de las normas para la modificación y aplicación de las RGCE y los criterios de interpretación emitidos por el SAT para impulsar su efectividad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

Hechos: El pago de derechos por la figura del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas (RECE), modalidad IVA e IEPS, contemplado en las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, es requerido de forma retroactiva, conforme a los criterios que emite el Servicio de Administración Tributaria, lo cual transgrede los principios tributarios constitucionales en perjuicio de las personas contribuyentes, situación que denota la falta de implementación de una metodología jurídica, basada en la máxima protección de los derechos humanos y fundamentales, mediante el control constitucional y convencional de

²⁸⁰ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, coordinador. *Los Derechos Humanos en la tributación*. Op. cit., pp. 49 y 50.

las normas jurídico tributarias, al momento de modificar, interpretar y aplicar las reglas y criterios de comercio exterior.

Criterio jurídico: Se plantea que las autoridades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, por ejemplo, la Administración Central de Normatividad de Auditoría de Comercio Exterior, adscrita a la Administración General Jurídica, deben seguir la siguiente metodología para realizar el control de constitucionalidad y convencionalidad *ex officio* de las normas tributarias en la modificación, interpretación y aplicación de las reglas y criterios de comercio exterior, la cual se compone de los pasos que a continuación se indican:

- 1. Análisis previo de la problemática a regular y de la posible solución normativa;*
- 2. Estudio constitucional y convencional de la propuesta normativa;*
- 3. Discusión y aprobación de la propuesta normativa con el área legal, y;*
- 4. Aprobación jerárquica y publicación oportuna de las reglas y criterios de comercio exterior.*

Justificación: De conformidad con la obligación constitucional que tienen todas las autoridades del Estado mexicano de proteger y garantizar los derechos humanos y fundamentales de las personas, los operadores jurídicos del SAT, deben atender a las herramientas que impulsen la efectividad de las reglas y criterios en materia de comercio exterior, al regular los procesos y procedimientos derivados de la obligación constitucional de los gobernados para contribuir al gasto público, de acuerdo con la propuesta de implementación de la metodológica jurídica.

Por medio de la planificación, estructura y sistematización del razonamiento lógico-jurídico de los operadores del derecho del SAT, con base en la materialización operativa de la protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes, se obtendrán resultados efectivos al recaudar las contribuciones y promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, debido a que el parámetro de cumplimiento del control constitucional y convencional de las normas tributarias, es inherente y obligatorio a las funciones de todas las autoridades del Estado mexicano.

La propuesta implica, la consecución del cumplimiento obligatorio de lineamientos y actualización de conocimiento que, serán analizados y sintetizados, para obtener resultados efectivos, encaminados a resolver problemas reales en el ámbito tributario, así como el mejoramiento del Sistema impositivo mexicano que, no solo se empeñará en recaudar contribuciones para cumplir metas programáticas, sino que atenderá a su vez, a las necesidades tributarias de sus contribuyentes con la intención de recuperar su voluntad, conciencia y confianza, cambiando progresivamente, el paradigma de —latentes elusores y evasores a personas que contribuyen al gasto público—.

Lo anterior, conlleva la utilidad operativa de la metodología jurídica para el impulso a la efectividad de las Reglas Generales de Comercio Exterior y los criterios de interpretación de las normas jurídico tributarias, emitidos por el SAT, al recaudar el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS en tiempo y forma, de conformidad con el control constitucional y convencional de las normas para la protección y garantía de los derechos humanos y fundamentales de las personas contribuyentes, así como el respeto a los principios que rigen a la relación jurídico tributaria dentro del Sistema impositivo mexicano.

Cabe mencionar aquí que, el cambio de paradigmas en la regulación de la conducta humana, es sin duda una labor titánica, ya que la funcionalidad consuetudinaria de un sistema político y jurídico, establece de forma paulatina comodidad y conformismo en la relación entre el Estado y los gobernados, dónde el discurso político cimbra pautas ideológicas que buscan la materialización de intereses individuales, por lo que no se atiende de forma efectiva, las necesidades sociales ni la materialización de propuestas para el mejoramiento de la calidad de vida del grueso de la población.

No obstante, es deber de los operadores jurídicos, el encontrar vías para el cambio de paradigmas, al plantear alternativas efectivas de operatividad normativa, para la protección y garantía de los derechos humanos, fundamentales y los principios constitucionales que caracterizan a México como un Estado Democrático y Constitucional de Derecho, cuyo sistema jurídico, no debe dejar de pugnar por el bienestar de su población, ya que es la esencia del contrato social que, de igual manera, debe permear en materia tributaria y procurar siempre la armonía funcional en la relación jurídico tributaria.

Fuentes consultadas

Bibliografía

- ACOSTA ROMERO, M. Teoría general del derecho administrativo. Primer curso. 14ª edición, México, Porrúa, 2004.
- BARAK, Aharon. *Proporcionalidad. Los derechos fundamentales y sus restricciones*. Trad. Gonzalo Villa Rosas, Primera edición, Lima, Perú, Palestra Editores, S.A. C., 2017.
- BARBERIS, Mauro. *Neoconstitucionalismo, democracia e imperialismo de la moral*, en Carbonell, Miguel. Editor. *Neoconstitucionalismo (s)*. Cuarta Edición, UNAM, Editorial Trotta, S.A., Madrid, España, 2009.
- BURGOA TOLEDO, Carlos A., compilador. *Reforma Fiscal 2020*. Primera edición, Burgoa Editores, S.A.S., México, marzo de 2020.
- BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, coordinador. *Los Derechos Humanos en la tributación*. Primera edición, Thomson Reuters, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., México, abril 2018.
- BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto. *Argumentación para los Agravios de defensa jurídica*. Thomson Reuters. Primera Edición, México, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., 2018.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal II*. Quinta edición, México, IURE Editores, S.A. de C.V., 2005.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México, 1971.
- GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. México, Editorial Porrúa, 1992.
- GÓMEZ VALLE, Sara. *Legislación fiscal I*. México, Banca y Comercio, 1990.
- KELSEN, Hans. *Teoría Pura del Derecho y del Estado*. Argentina, EUDEBA, 1982.
- MANCILLA RENDÓN, María Enriqueta y PARADA SÁNCHEZ, David Alejandro. *Análisis de la inconstitucionalidad de las obligaciones formales tributarias*. Año XIV, No. 28, enero 2017, De La Salle ediciones, Revista Académica, Facultad de Derecho, Universidad La Salle, México.
- MARQUEZ ROMERO, Raúl y HERNÁNDEZ MONTES DE OCA, Ricardo. *Lineamientos y Criterios del Proceso Editorial*. México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2013.

- MORALES VEGA, Luisa Gabriela y CAMPOS SERRANO, Carolina. *Derechos humanos y la interpretación de la Corte en México*. Primera edición, Thomas Reuters, Dofiscal Editores, S.A. de C.V., México, 2018.
- MUÑOZ ROCHA, Carlos I. *Metodología de la Investigación*. México, Oxford, 2015.
- PINA VARA, Rafael de. *Diccionario de Derecho*. Trigésima edición, México, Editorial Porrúa, 2001.
- PONCE DE LEÓN ARMENTA, Luis. *Metodología del Derecho*. Decimotercera Edición, México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., 2011.
- PRIETO SANCHÍS, Luis. *El constitucionalismo de los derechos*, en Carbonell, Miguel. Editor. *Teoría del neoconstitucionalismo. Ensayos escogidos*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Editorial Trotta, Madrid, España, 2007.
- RAWLS, John. *Teoría de la Justicia*. Trad. De María Dolores González, sexta reimpresión, Cambridge, Mass. Publicado por *The Belknap Press of Harvard University Press*, 2006.
- REYES JIMÉNEZ, María de Lourdes y NÁJERA MARTÍNEZ, Alejandro. *Apuntes de Derecho Fiscal*. Estado de México, Tecnológico de Estudios Superiores del Oriente del Estado de México, 2006.
- RODRÍGUEZ CEPEDA, Bartolo Pablo. *Metodología jurídica*. Séptima reimpresión, México, Oxford University Press, Colección textos jurídicos universitarios, Universidad Autónoma de Tamaulipas, 2006.
- SÁNCHEZ SANDOVAL, Augusto y GONZÁLEZ VIDAURRI, Alicia. *El derecho penal y la cibernética*. Ciudad de México, UNAM, FES Acatlán, DGAPA, 2016.
- SÁNCHEZ SANDOVAL, Augusto, *et al.* *Control social económico-penal en México*. Primera edición, México, Macroproyecto Ciencias Sociales y Humanidades, UNAM, 2008.
- SÁNCHEZ SANDOVAL, Augusto. *Epistemologías y sociología jurídica del poder*. Ciudad de México, UNAM, FES Acatlán, DGAPA, 2012.
- SCHMELKES Corina y ELIZONDO SCHMELKES Nora. *Manual para la Presentación de Anteproyectos e Informes de Investigación (tesis)*. México, Oxford, 2010.
- WITKER VELÁSQUEZ, Jorge Alberto. *Derecho del Comercio Exterior*. Primera Edición, Ciudad de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, AAADAM, S.C., 2011.

Mesografía

- ABREGÚ, Martín y COURTIS, Christian. *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*. Centro de Estudios Legales y sociales (CELS), Buenos Aires, 1997. Documento digital disponible para su consulta en: <https://biblioteca.corteidh.or.cr/documento/55072>
- ACEBAL, Oscar Ricardo. *Capítulo III, Fundamentos del Derecho Tributario*. Documento digital disponible para su consulta en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1449/5.pdf>
- ÁNGEL SÁNCHEZ, Juan Manuel. *Principios Constitucionales de las contribuciones*. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/principiosconstitucionalesdelascontribuciones.pdf>
- ARRIOJA VIZCAÍNO, A. *Principios Constitucionales en Materia Fiscal*. México, Editorial Themis. Documento digital disponible para su consulta en: <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/13/pr/pr9.pdf>
- ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel. *Las Razones del Derecho. Teorías de la argumentación jurídica*. Segunda edición, Serie doctrina jurídica, Núm. 134, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México 2005. Documento digital disponible para su consulta en: https://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/obrasjuridicas/oj_20151108_01.pdf
- ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel. *Razonamiento Jurídico*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Documento digital disponible para su consulta en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3796/19.pdf>
- BELTRÁN MORA, Luis Nelson. *Política Económica. Programa Administración Pública Territorial*. Bogotá D.C., Escuela Superior de Administración Pública, Enero 2008. Documento digital disponible para su consulta en: <http://www.esap.edu.co/portal/wp-content/uploads/2017/10/5-Politica-Economica.pdf>
- BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto. *Formalismo y Sustancialismo*. Congreso Internacional de Filosofía del Derecho, celebrada del 14 al 16 de noviembre de 2011, UNAM, Coordinación del Programa de Posgrado en Derecho, Facultad de Estudios Superiores

Acatlán. Documento digital disponible para su consulta en:
<http://derecho.posgrado.unam.mx/congresos/congfilodere/>

CABALLERO OCHOA, José Luis. *La interpretación conforme en el escenario jurídico mexicano. Algunas pautas para su aplicación a cinco años de la reforma constitucional de 2011*. Revista del Centro de Estudios Constitucionales, Núm. 3, SCJN. Documento digital disponible para su consulta en
https://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/sites/default/files/publication/documents/2019-03/06_CABALLERO_REVISTA%20CEC_03.pdf

CÁMARA DE DIPUTADOS, LXII Legislatura. *Declaratoria de publicidad de dictámenes. Anexo IX*. Palacio Legislativo de San Lázaro, jueves 17 de octubre de 2013, Número 3887-IX, Año XVI, Gaceta Parlamentaria. Documento digital disponible para su consulta en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>

CÁMARA DE DIPUTADOS. *Diccionario universal de términos parlamentarios, técnica legislativa*. Documento digital disponible para su consulta en:
https://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/virtual/dip/dicc_tparla/t.pdf

CÁMARA DE DIPUTADOS. *Glosario de Términos más usuales en materia de Ingreso, Gasto y Deuda Pública*. Palacio Legislativo de San Lázaro, Ciudad de México, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Cámara de Diputados, LXIII Legislatura, 06 de abril 2018. Documento digital disponible para su consulta en:
<https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2014/noviembre/cefp0202014.pdf>

CÁMARA DE SENADORES. *Iniciativa del Ejecutivo Federal-Que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos*. 08/09/2021. Gaceta Parlamentaria. Documento digital disponible para su consulta en:
<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/65/2021/sep/20210908-D.pdf>

CAMPOS ZAMORA, Francisco J. *Nociones fundamentales del Realismo Jurídico*. Revista de Ciencias jurídicas No. 122 (191-220) mayo- agosto 2010. Documento digital disponible para su consulta en:
<https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/download/13562/12850/>

- CANALES CORTÉS, Luis Alberto, DUARTES DELGADOS, Edwin y CUAREZMA TERÁN, Sergio J. Directores. *El debido proceso como un derecho humano*. Instituto de Estudio e Investigación Jurídica (INEJ), Nicaragua, Comercial La Prensa, Nicaragua, [Formato digital], 2018.
- DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO. *Capítulo Segundo. El Derecho Aduanero y el Derecho Tributario Aduanero*. Documento digital disponible para su consulta en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/218/4.pdf>
- ELEMENTOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO - MARCO INSTITUCIONAL. *Principios de la Política Fiscal*. Facultad de Economía, UNAM. Documento digital disponible para su consulta en: <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap2.pdf>
- ESQUIVEL MEDINA, Alberto David. *La nueva cultura contributiva en México*. Junio, núm. 2013-7. Fisco Actualidades. IMCP, Asociación Interamericana de Contabilidad, *International Federation of Accountants*. Documento digital disponible para su consulta en: https://www.ccpmich.com/archi/fiscoactualidades2013_7.pdf
- FIX-ZAMUDIO, Héctor. *Metodología, docencia e investigación jurídicas*. 14a. ed., México, Porrúa, 2007. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r32767.pdf>
- GALINDO SOZA, Mario. *La pirámide de Kelsen o jerarquía Normativa en la Nueva CPE y el Nuevo Derecho Autonómico*. Revista Jurídica Derecho, ISSN 2413-2810, Volumen 7, Nro. 9 julio-diciembre, 2018. Documento digital disponible para su consulta en: http://www.scielo.org.bo/pdf/rjd/v7n9/v7n9_a08.pdf
- GARCÍA FERNÁNDEZ, Dora. *La metodología de la investigación jurídica en el siglo XXI*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2015. Documento digital disponible para su consulta en: www.juridicas.unam.mx y en: <http://biblio.juridicas.unam.mx>
- GARCÍA, Héctor Omar. *Eficacia, efectividad y eficiencia de las normas que regulan el ejercicio del derecho de huelga y sus métodos de composición*. Apuntes Críticos. Documento digital disponible para su consulta en: http://archivo.cta.org.ar/IMG/pdf/GARCIA__Eficacia_efectividad_y_eficiencia_de_las_normas_sobre_huelga__DT_.pdf

- GARZA ONOFRE, Juan Jesús. *Filosofía del derecho y transformación social*. Entrevista a Manuel Atienza. Nexos, el juego de la Suprema Corte, diciembre 4 de 2017. Documento digital disponible para su consulta en: <https://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/filosofia-del-derecho-y-transformacion-social-entrevista-a-manuel-atienza/>
- GIL RENDÓN, Raymundo. *El neoconstitucionalismo y los derechos fundamentales*. Revista *Quid iuris*, volumen 12, año 2011, pp. 43-61, Chihuahua, México. Documento digital disponible para su consulta en: <https://biblat.unam.mx/es/revista/quid-iuris-chihuahua/articulo/el-neoconstitucionalismo-y-los-derechos-fundamentales>
- GONZÁLEZ CARBALLO, Diana Beatriz y SÁNCHEZ GIL, Rubén. Coordinadores. *El test de proporcionalidad. Convergencias y Divergencias*. Primera edición, abril de 2021, Centro de Estudios Constitucionales de la SCJN. Documento digital disponible para su consulta en: https://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/sites/default/files/publication/documents/2021-05/EL%20TEST%20DE%20PROPORCIONALIDAD_CONVERGENCIAS_DIGITAL%20FINAL%20CATALOGACIO%CC%81N.pdf
- GONZÁLEZ COVARRUBIAS, María de la Luz y ASPE DE LA ROSA, Miguel Ángel. *El Debate "Hart-Dworkin". Una introducción a la discusión*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Documento digital disponible para su consulta en: <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rfdm/article/view/59626>
- GRUPO COORDINADOR DE REFORMADH. *Propuesta metodológica para la enseñanza de la reforma constitucional en materia de derechos humanos*. Primera edición, Comisión de derechos Humanos del Distrito Federal, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, México, 2013. Documento digital disponible para su consulta en: https://cdhcm.org.mx/wp-content/uploads/2015/05/Propuesta-metodologica_ReformaDH.pdf
- GUERRERO TORRES, Antonio y VACARO FERNÁNDEZ, Moisés. *El origen del Estado*. Documento digital disponible para su consulta en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2020484>
- HERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Adolfo Rogelio Jesús (1999). *La eficacia y la efectividad jurídica del poder ejecutivo federal en la Constitución Política Mexicana de 1857, durante el*

periodo gubernamental del presidente Benito Juárez García. Tesis de doctorado, Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Derecho, División de Estudios de Posgrado, Dirección General de Bibliotecas y Servicios Digitales de Información, TESIUNAM. Documento digital disponible para su consulta en: https://tesiunam.dgb.unam.mx/F/UGPUI3VC441RUYTFM75NTCB99N9RGGFXEMHYYHSLN11LK8SFTI-28011?func=find-b&local_base=TES01&request=adolfo+rogelio+jesus+hernandez&find_code=WRD&adjacent=N&filter_code_2=WYR&filter_request_2=&filter_code_3=WYR&filter_request_3=

HUERTA, CARLA. *Sobre la distinción entre derechos fundamentales y derechos humanos.* Artículos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r28772.pdf>

IBARRA OLGUÍN, Ana María. Coordinadora. *Discriminación. Piezas para armar.* Primera edición, febrero de 2021, Centro de Estudios Constitucionales de la SCJN. Documento digital disponible para su consulta en: https://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/sites/default/files/publication/documents/2021-04/Libro_DISCRIMINACION-PIEZAS-PARA-ARMAR_19_ABRIL.pdf

INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SUSTANTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. *Las Contribuciones.* Documento digital disponible para su consulta en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2377/4.pdf>

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS Y SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *Devolución de cantidades enteradas por inconstitucionalidad de la norma tributaria, no comprende el pago de intereses indemnizatorios. I. Los principios tributarios constitucionales.* Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Documento digital disponible para su consulta en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3283/4.pdf>

KEMP MEDINA, Roberto. *Jerarquía de las Leyes fiscales en México.* Documento digital disponible para su consulta en: <https://contadorcontado.com/2018/11/13/jerarquia-de-las-leyes-fiscales-en-mexico/>

- LEÓN PASTOR, Ricardo. *Razonamiento Jurídico*. Lima, Perú, Academia de la Magistratura, Proyecto de Autocapacitación Asistida, “Redes de unidades académicas judiciales y fiscales”, [Formato digital], 2000.
- MARGAÍN BARRAZA, Emilio. *La irretroactividad de las leyes tributarias*. Biblioteca Jurídica Virtual, UNAM, Anuario del departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana. Documento digital disponible para su consulta en: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/11071/10124>
- MARTÍNEZ MONTOYA, Jesús Abraham. *El silogismo jurídico en la demostración que la ley califica como modelo*. Revista especializada en investigación jurídica, año 1, número 1, 2017, julio-diciembre 2017. Documento digital disponible para su consulta en: <https://erevistas.uacj.mx/ojs/index.php/reij/article/view/1711/1507>
- MARTÍNEZ, Rodrigo y FERNÁNDEZ, Andrés. *Árbol de problema y áreas de intervención. Metodologías e Instrumentos para la formulación, evaluación y monitoreo de Programas Sociales*. Documento digital disponible para su consulta en: https://serviciosonline.comfama.com/contenidos/servicios/Gerenciasocial/html/Cursos/Cepal/memorias/CEPAL_Arbol_Problema.pdf
- NIETO CASTILLO, Santiago. *Metodología jurídica e ideologías en el derecho. Sobre la influencia de la ideología en los ámbitos de aplicación del derecho*. Publicado el 23 de marzo de 2007. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.semanticscholar.org/paper/Metodolog%C3%ADa-jur%C3%ADdica-e-ideolog%C3%ADas-en-el-derecho.-la-Castillo/515c5808af73948e58ac241e890b5c405ee3e646>
- NÚÑEZ LÓPEZ, Adalberto. *Sobre la legitimidad y la paradoja del derecho*. Crítica jurídica. Revista Latinoamericana de Política, Filosofía y derecho, UNAM, Revista jurídica no. 27, enero/julio 2009. Documento digital disponible para su consulta en: <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rcj/article/view/16795/15991>
- OBREGÓN SALINAS, Gonzalo Levi. *La Argumentación Jurídica como Método Científico de Verificación*. Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM, Nueva Época, Núm. 5, Julio-diciembre 2016, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Documento digital disponible para su consulta en: <http://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx>

OFICINA EN MÉXICO DEL ALTO COMISIONADO DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LOS DERECHOS HUMANOS (ONU-DH). *20 Claves para conocer y comprender mejor los Derechos Humanos*. Folleto ilustrado, tercera edición, Publicado por ONU-DH, México, [Formato digital], 2016.

OLVERA RUIZ, Edgar Evaristo. Julio de 2015. *La aplicación de normas jurídicas no óptimas como causa de transgresión a la certidumbre jurídica del sujeto normativo*. Tesis para obtener el grado de Maestro en Derecho, otorgada por la Facultad de Estudios Superiores Acatlán, Naucalpan de Juárez, Estado de México. Documento digital disponible para su consulta en: https://tesiunam.dgb.unam.mx/F/X9PJ8L5URL1YF47T7TT8NVKFPTD18MIMRPCTEJJA4NXA1HLMS6-35415?func=full-set-set&set_number=872818&set_entry=000003&format=999

PERALES FERNÁNDEZ, Fabiola y VELÁZQUEZ-ROA, Jorge L. *El sistema de revisión regulatoria en México: la regla de proporcionalidad bajo el concepto de costos de cumplimiento*. Documento de Investigación-Caso de Estudio. Julio 30 de 2021. Documento digital disponible para su consulta en: <https://mejoresgobiernos.com/2021/07/30/el-sistema-de-revision-regulatoria-en-mexico-la-regla-de-proporcionalidad-bajo-el-concepto-de-costos-de-cumplimiento/>

POLÍTICA FISCAL. *Tendencias del Sistema Tributario Mexicano*. Palacio Legislativo de San Lázaro. Febrero de 2007, Cámara de Diputados, LX Legislatura, H. Congreso de la Unión, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, CEF/006/2007. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0062007.pdf>

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (PRODECON). *Lo que todo contribuyente debe saber. ¿Cómo se interpretan las leyes fiscales?* México, Gobierno de la República. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.prodecon.gob.mx/kioscos/index.php/lo-que-todo-contribuyente-debe-saber>

PROYECTO MEXICANO. ABOGADOS PRO DERECHOS HUMANOS DE MINESOTA. *Derechos Humanos y Poder Judicial. Minesota Advocates for Human Rights*. Impreso en los Estados Unidos de América, 1995. [Formato Digital].

- RAMÍREZ SUÁREZ, Roberto Clemente. *La subsunción, su aplicación en la decisión judicial*. Revista Universita Ciencia, Universidad de Xalapa. Documento digital disponible para su consulta en: <https://ux.edu.mx/wp-content/uploads/03.-La-subsuncio%CC%81n-su-aplicacio%CC%81n-en-la-desicio%CC%81n-judicial.pdf>
- RAMOS DÍAZ, María de la Luz. *Derecho Fiscal*. Apuntes Digitales Plan 2012. Licenciatura en Contaduría. División SUAYED, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM. Documento digital disponible para su consulta en: <http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/2012/contaduria/3/1452.pdf>
- REVISTA FINANZAS PÚBLICAS. *Finanzas Públicas*. Volumen 6, Número 20, México 2015, Cámara de Diputados, LXIII Legislatura, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/revista/2015/rfpcefp0202015.pdf>
- RÍOS GRANADOS, Gabriela. *Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del Artículo 31 fracción IV Constitucional y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Fundación Konrad Adenauer, 2013. Documento digital disponible para su consulta en: www.juridicas.unam.mx y en: <http://biblio.juridicas.unam.mx>
- RODRÍGUEZ VARGAS, Arturo. *La resolución Miscelánea Fiscal violenta el Estado de Derecho en México*. Epikeia. Revista del Departamento de Ciencias Sociales y Humanidades, Universidad Iberoamericana León. Documento digital disponible para su consulta en: <http://epikeia.leon.uia.mx/numeros/29/la-resolucion-miscelanea-fiscal-violenta-el-estado-de-derecho-en-mexico.pdf>
- SALAZAR UGARTE, Pedro. Coordinador. *La reforma constitucional sobre derechos humanos. Una guía conceptual*. Primera edición, Instituto Belisario Domínguez del Senado de la República, LXII Legislatura, México, enero 2014. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r33063.pdf>
- SÁNCHEZ ESPEJO, Francisco Guillermo. *Metodología de la Investigación Jurídica. Unidad 4. Metodología Jurídica*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2022. Documento digital disponible para su consulta en: www.juridicas.unam.mx y en: <http://biblio.juridicas.unam.mx>

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Servicio de Administración Tributaria. *Política Institucional de Integridad en el SAT 2020. Documentos que guían la integridad en el Servicio de Administración Tributaria 2020*. Documento digital disponible para su consulta en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/633844/Politica_Institucional_Integridad_2020.pdf

SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *Versión pública de la sentencia recaída al Amparo en Revisión 305/2022*. Ponente: Ministro Alberto Pérez Dayán, 29 de septiembre de 2022. Documento digital disponible para su consulta en: https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2022-09/305.pdf

SOSA SACIO, Juan Manuel. *Entrevista a Ricardo Guastini. Precisiones desde el realismo jurídico genovés*. Actualidad Constitucional, Gaceta Constitucional, marzo 2019, tomo 135, pp.236-239. Documento digital disponible para su consulta en: https://www.academia.edu/38530642/Precisiones_desde_el_realismo_jur%C3%ADdico_genov%C3%A9s_Entrevista_a_Riccardo_Guastini

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *La Constitución comentada para niños, niños, jóvenes y para todos. Derechos humanos de igualdad y seguridad jurídica. Fascículo 4*. Primera edición: 2014, SCJN, UNAM, México. Documento digital disponible para su consulta en: https://www.constitucion1917-2017.pjf.gob.mx/sites/default/files/La_Constitucion__Fasciculo_4.pdf

TWINING, William. *Teoría general del Derecho*. Anales de la Cátedra Francisco Suárez, Revista de Filosofía jurídica y política, Vol. 39 (2005): Derecho y justicia en una sociedad global. Documento digital disponible para su consulta en: <https://revistaseug.ugr.es/index.php/acfs/article/view/1039>

UNIVERSIDAD INSURGENTES. *Elementos sustantivos del Derecho Fiscal*. Documento digital disponible para su consulta en: https://repositorio.scalahed.com/recursos/files/r171r/w25375w/DerechoFinanciero_Ant_B3_C.pdf

URIBE ARZATE, Enrique. *Principios constitucionales y reforma de la Constitución*. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, nueva serie, año XXXIX, núm. 115, enero-abril de

2006, pp. 237-263. Documento digital disponible para su consulta en:
<https://www.scielo.org.mx/pdf/bmdc/v39n115/v39n115a7.pdf>

VÁZQUEZ, Daniel y SERRANO, Sandra. *Principios y obligaciones de derechos humanos: los derechos en acción*. Primera edición, Comisión de derechos Humanos del Distrito Federal, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, México, 2013. Documento digital disponible para su consulta en: <https://cdhcm.org.mx/wp-content/uploads/2015/05/5-Principios-obligaciones.pdf>

VÁZQUEZ, Daniel. *Test de razonabilidad y derechos humanos: instrucciones para armar. Restricción, igualdad y no discriminación, ponderación, contenido esencial de derechos, progresividad, prohibición de regresión y máximo uso de recursos disponibles*. Segunda reimpresión, serie de estudios jurídicos, núm. 287, México 2018, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas. Documento digital disponible para su consulta en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4254/15.pdf>

WITKER VELÁSQUEZ, Jorge Alberto. *Metodología de la Investigación Jurídica. Unidad 4. Metodología Jurídica*. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Documento digital disponible para su consulta en: <https://tinyurl.com/jxm6nndm>

Sitios electrónicos

BALLESTEROS TRUJILLO, Blanca Zulema. *Reflexión sobre la teoría de la sociedad del riesgo*. Temas Sociales no.35 La Paz jul. 2014: Disponible para su consulta en: http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0040-29152014000200008&lng=es&nrm=iso

CAMPOS MORALES, Branda Natalia. *Pago de Derechos Aplicable al Registro en el Esquema de certificación de Empresas, Modalidad IVA e IEPS de Años Anteriores*. 2020. Disponible para su consulta en: <https://iclawyers.mx/pago-de-derechos-aplicable-al-registro-en-el-esquema-de-certificacion-de-empresas-modalidad-iva-e-ieps-de-anos-antteriores/>

CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. *¿Qué es la Corte IDH?* Disponible para su consulta en: https://www.corteidh.or.cr/que_es_la_corte.cfm?lang=es

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. *Leyes y Reglamentos Federales*. Gobernación, Secretaría de Gobernación, Unidad General de Asuntos Jurídicos. Disponible para su consulta en: <http://www.ordenjuridico.gob.mx/leyes.php#gsc.tab=0>

DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Transgredir*. Disponible para su consulta en: <https://dle.rae.es/transgredir>

DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Tributario, ria*. Disponible para su consulta en: <https://dle.rae.es/tributario>

DICCIONARIO PANHISPÁNICO DEL ESPAÑOL JURÍDICO, 2022. *Ex officio; pacta sunt servanda; pro homine; sine qua non; vacatio legis*. Disponible para su consulta en: <https://dpej.rae.es/>

GOBIERNO DE MÉXICO, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria. *Pago de derechos de empresas certificadas. Nota informativa. Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas*. Disponible para su consulta en: <http://omawww.sat.gob.mx/pdec/Paginas/index.html>

GOBIERNO DE MÉXICO, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, VUCEM. *Glosario. Comercio Exterior*. Disponible para su consulta en: https://www.ventanillaunica.gob.mx/vucem/glosario.html#%7B%22col_0%22%3A%7B%22flt%22%3A%22comercio%20exterior%22%7D%7D

GOBIERNO DE MÉXICO. *¿Qué es el debido proceso?* Secretaría de Gobernación, 01 de noviembre de 2016. Disponible para su consulta en: <https://www.gob.mx/segob/articulos/que-es-el-debido-proceso#:~:text=El%20debido%20proceso%20es%20una,administrativo%20o%20de%20cualquier%20otro>

GOBIERNO DE MÉXICO. *Análisis de Impacto Regulatorio*. Comisión Nacional de Mejora Regulatoria, Acciones y Programas, publicado el 12 de diciembre de 2020. Disponible para su consulta en: <https://www.gob.mx/conamer/acciones-y-programas/manifestacion-de-impacto-regulatorio-mir>

GOBIERNO DE MÉXICO. Servicio de Administración Tributaria. Prensa. *Se certifican 1,119 empresas en materia de IVA e IEPS*. Disponible para su consulta en: https://www.gob.mx/sat/prensa/com2014_138

GOBIERNO DE MÉXICO. *Trámites. Solicitud de Registro en el Esquema de Certificación de Empresas*. Servicio de Administración Tributaria. Disponible para su consulta en: <https://www.gob.mx/tramites/ficha/solicitud-de-registro-en-el-esquema-de-certificacion-de-empresas/SAT3105>

GÓMEZ MACFARLAND, Carla Angélica. *Los planes de desarrollo municipal en México y la participación ciudadana. Un análisis del marco jurídico*. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, vol.50, no.150 Ciudad de México, sep./dic. 2017. Disponible para su consulta en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0041-86332017000301149#fn28

HAZ TU SERVICIO SOCIAL EN EL SAT. *Por qué en el SAT*. Disponible para su consulta en: <http://omawww.sat.gob.mx/serviciosocial/Paginas/porqueenelsat.html>

INTERTEK. *Reglas Generales de Comercio Exterior*. Disponible para su consulta en: <https://www.intertek.com.mx/inspecciones-pre-embarque/reglas-generales-comercio-exterior/>

ONE CORE, S.A. DE C.V. *AGACE del SAT: 9 funciones principales*. Disponible para su consulta en: <https://blog.onecore.mx/agace-sat-9-funciones-principales>

PUENTE, Claudia. *La importancia de la técnica legislativa*. Foro Jurídico, marzo 17 de 2021. Disponible para su consulta en: <https://forojuridico.mx/la-importancia-de-la-tecnica-legislativa/>

RAVIER, Adrián. *James M. Buchanan y la escuela de la elección pública*. Julio 26, 2018, Instituto Juan de Mariana. Disponible para su consulta en: <https://juandemariana.org/ijm-actualidad/analisis-diario/james-m-buchanan-y-la-escuela-de-la-eleccion-publica/>

SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN. *Glosario. Exposición de motivos*. Sistema de Información Legislativa (SIL). Disponible para su consulta en: <http://sil.gobernacion.gob.mx/Glosario/definicionpop.php?ID=100#:~:text=La%20exposici%C3%B3n%20de%20motivos%20muestra,o%20suprimir%20determinados%20textos%20legales>

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Servicio de Administración Tributaria. *Valores*. Disponible para su consulta en: http://omawww.sat.gob.mx/que_sat/Paginas/mision_vision_valores.aspx

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Padrón/Empresas certificadas en materia de IVA e IEPS*. Cifras preliminares obtenidas de enero de 2014 hasta diciembre de 2022. Disponible para su consulta en: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/EmpresasCertIVAeIEPS.html

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e IEPS. Información adicional*. Disponible para su consulta en: <https://www.sat.gob.mx/tramites/14661/obten-tu-registro-en-el-esquema-de-certificacion-de-empresas>

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Registro en el esquema de certificación de empresas, modalidad operador económico autorizado*. Disponible para su consulta en: <https://www.sat.gob.mx/tramites/88401/obten-tu-certificacion-como-operador-economico-autorizado>

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *Buscador Jurídico*. Disponible para su consulta en: <https://bj.scjn.gob.mx/>

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *Contradicción de Tesis 293/2011, "SCJN determina que las normas sobre derechos humanos contenidas en Tratados Internacionales tienen rango constitucional"*. Seguimiento de Asuntos Resueltos por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Disponible para su consulta en: <https://www2.scjn.gob.mx/asuntosrelevantes/pagina/seguimientoasuntosrelevantespub.aspx?id=129659&seguimientoid=556>

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Semanario Judicial de la Federación. *Búsqueda de tesis*. Disponible para su consulta en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/busqueda-principal-tesis>

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *Voto 43104 emitido sobre la contradicción de tesis 15/2018 y su acumulada 18/2018*. Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, publicado el viernes 08 de febrero de 2019. Disponible para su consulta en: <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=43104&Clase=VotosDetalleBL>

TORRE, Octavio de la. *Complejidad de la normatividad Aduanera y de Comercio Exterior*. T21.com.mx. Arquitectura Aduanera. Disponible para su consulta en: <http://t21.com.mx/opinion/arquitectura-aduanera/2020/10/09/complejidad-normatividad-aduanera-comercio-exterior>

Legislación

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Art. 2°. Cámara de Diputados. Publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1981. Última Reforma publicada en el DOF 12 de noviembre de 2021. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Art. 31, fracción IV. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Publicada en el DOF el 05 de febrero de 1917. Última reforma publicada en el DOF el 18 de noviembre de 2022. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>

LEY ADUANERA, Arts. 1°, primer párrafo y 90. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Publicada en el DOF el 15 de diciembre de 1995. Última reforma publicada en el DOF el 12 de noviembre de 2021. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAdua.pdf>

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, Art. 28-A. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Publicada en el DOF el 29 de diciembre de 1978. Última reforma publicada en el DOF el 12 de noviembre de 2021. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf>

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, Art. 15-A. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Publicada en el DOF el 30 de diciembre de 1980. Última reforma publicada en el DOF el 12 de noviembre de 2021. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf>

LEY FEDERAL DE DERECHOS, Art. 3º, primero, segundo y tercer párrafos. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Publicada en el DOF el 31 de diciembre de 1981. Última reforma publicada en el DOF el 14 de noviembre de 2022. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFD.pdf>

LEY FEDERAL DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE, Arts. 1, 2, primer párrafo, fracciones I y IX y 4 primer párrafo. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Publicada en el DOF el 23 de junio de 2005. Nueva Ley publicada en el DOF el 23 de junio de 2005. Documento digital disponible para su consulta en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>

REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR para 2014. Servicio de Administración Tributaria. Disponible para su consulta en: <https://www.sat.gob.mx/normatividad/62864/reglas-generales-de-comercio-exterior>

REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR para 2016. Servicio de Administración Tributaria. *Reglas Generales de Comercio Exterior para 2016*. Disponible para su consulta en: <https://www.sat.gob.mx/normatividad/44750/reglas-generales-de-comercio-exterior>

REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR para 2020. Servicio de Administración Tributaria. Disponible para su consulta en: [https://www.sat.gob.mx/normatividad/36272/reglas-generales-de-comercio-exterior-\(rgce\)](https://www.sat.gob.mx/normatividad/36272/reglas-generales-de-comercio-exterior-(rgce))

Tesis jurisprudenciales

TESIS 1a./J. 29/2015 (10a.), emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 17, Tomo I, abril de 2015, página 240, de rubro: "DERECHOS HUMANOS RECONOCIDOS TANTO POR LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, COMO EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. PARA DETERMINAR SU CONTENIDO Y ALCANCE DEBE ACUDIRSE A AMBAS FUENTES, FAVORECIENDO A LAS PERSONAS LA PROTECCIÓN MÁS AMPLIA." Disponible para su consulta en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2008935>

TESIS 1a./J. 84/2022 (11a.), emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Undécima Época, Libro 14, Tomo V, junio de 2022, página 4076, de rubro: "CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO. METODOLOGÍA PARA REALIZARLO". Disponible para su consulta en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2024830>

TESIS 1a. CV/2017 (10a.), emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 46, Tomo I, septiembre de 2017, página 213, de rubro: "CERTIFICACIÓN PARA APLICAR UN CRÉDITO FISCAL EMITIDA POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 15-A DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, AL REMITIR A LAS REGLAS GENERALES EXPEDIDAS POR EL ÓRGANO ADMINISTRATIVO REFERIDO PARA SU EXPEDICIÓN, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA." Disponible para su consulta en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2015024>

TESIS 1a.CXII/2017 (10a.), Registro digital: 2015025, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 01 de septiembre de 2017. Disponible para su consulta en: https://bj.scjn.gob.mx/doc/tesis/JfhyMHYBN_4klb4H5MIS/reglas%20de%20caracter%20general%20AND%20reglas%20de%20caracter%20general%20en%20esa%20mat%20eria

TESIS 2a. LXXXVIII/2018 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Núm. de Registro: 2017890, publicada el 21 de septiembre de 2018, de rubro: "DERECHOS HUMANOS GARANTÍAS. SUS DIFERENCIAS". Disponible para su consulta en: <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/Reportes/ReporteDE.aspx?idius=2017890&Tipo=1>

TESIS 2a./J.107/2004, Registro digital: 180700, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 13 de agosto de 2004. Disponible para su consulta en: https://bj.scjn.gob.mx/doc/tesis/Q_ZsMHYBN_4klb4HUb5t/reglas%20generales%20de%20comercio%20exterior%20

TESIS 2a./J.85/2013 (10a.), Registro digital: 2004306, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 08 de mayo de 2013. Disponible para su consulta en:

https://bj.scjn.gob.mx/doc/tesis/SPduMHYBN_4klb4H14AA/*%20AND%20reglas%20de%20caracter%20general%20en%20materia%20de%20comercio%20exterior%20emitidas

TESIS 376 (H), Registro digital: 1008356, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, diciembre de 2000, página 1244. Disponible para su consulta en:

https://bj.scjn.gob.mx/doc/tesis/DfZrMHYBN_4klb4HnIoV/reglas%20generales%20de%20comercio%20exterior%20

TESIS I.4o.C220 C., registro digital: 165344, Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Civil del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, febrero de 2010, página 2788. Disponible para su consulta en:

<https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=43535&Clase=VotosDetalleBL#:~:text=%E2%80%94La%20antinomia%20es%20la%20situaci%C3%B3n,esto%20impide%20su%20aplicaci%C3%B3n%20simult%C3%A1nea.>

TESIS XXI/2003, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, diciembre de 2003, página 9, registro digital: 182710, con el rubro: "CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS." Disponible para su consulta en:

<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/182710>

Índice de abreviaturas

Abreviatura	Significado
AGACE	Administración General de Auditoría de Comercio Exterior
CDMX	Ciudad de México
CFDI	Comprobante Fiscal Digital por Internet; en plural CFDI's
CFF	Código Fiscal de la Federación
CI	Comercializadora e Importadora
Corte IDH	Corte Interamericana de Derechos Humanos
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IMMEX	Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LA	Ley Aduanera
LFD	Ley Federal de Derechos
LFDC	Ley Federal de Derechos del Contribuyente
LIEPS	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
NEEC	Nuevo Esquema de Empresas Certificadas
OEA	Operador Económico Autorizado
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
RCGMCE	Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior
RECE	Registro en el Esquema de empresas Certificadas
RGCE	Reglas Generales de Comercio Exterior
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCC	Socio Comercial Certificado
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Índice de latinismos

Latinismo	Significado
<i>ex officio</i>	Del latín, significa —por virtud del oficio o cargo de uno—. Dicho de la realización de un acto o un procedimiento en el que la iniciativa parte del órgano administrativo o del tribunal: Que se realiza en virtud de la potestad que les corresponde por derecho.
<i>pacta sunt servanda</i>	Es una locución latina, que se traduce como —los pacto deben cumplirse—. Las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes, y deben cumplirse a tenor de los mismos.
<i>pro homine</i>	Del latín, significa —pro persona—. Principio en virtud del cual se ha de acudir a la norma más amplia o a la interpretación más extensiva cuando se trate de reconocer derechos protegidos y, a la inversa, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trate de establecer límites al ejercicio de los mismos.
<i>sine qua non</i>	Expresión latina que significa —sin la cual no— y se aplica a una condición que necesariamente ha de cumplirse o es imprescindible para que suceda o se cumpla algo.
<i>vacatio legis</i>	Del latín, se denomina así, al período que transcurre desde la publicación de una norma hasta su entrada en vigencia. Período que transcurre desde que se publica una norma hasta que entra en vigor, momento este que habitualmente viene establecido en la propia norma.

Índice de imágenes

Imagen	Localización
Imagen 1. Diagrama de flujo. Procedimiento del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas (RECE), modalidad IVA e IEPS	p. 90
Imagen 2. Extracto de requerimiento de pago de derechos retroactivo	p. 95
Imagen 3. Diagrama de árbol. Causas y efectos de las reglas y criterios que establecen el pago de derechos por el RECE, modalidad IVA e IEPS	p. 140
Imagen 4. Trámites. Solicitud de Registro en el Esquema de Certificación de Empresas	p. 185
Imagen 5. SAT. Prensa. Se certifican 1,119 empresas en materia de IVA e IEPS	p. 187

Anexo A. Nota informativa. Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO



**Administración General de
Auditoría de Comercio Exterior**
Administración Central de Certificación y Asuntos
Internacionales de Auditoría de Comercio Exterior

NOTA INFORMATIVA

Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas

Esquema de Certificación de Empresas

El Esquema Integral de Certificación de Empresas en materia de comercio exterior agrupa cuatro modalidades, con sus respectivos rubros, las cuales se derivan de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), y en la Ley Aduanera, respectivamente, cuyos requisitos para ser obtenidas, beneficios, vigencias y trámites para mantenerlas y renovarlas se encuentran normados en las Reglas Generales de Comercio Exterior.

Certificaciones:

1. **IVA e IEPS** (Ley del IVA y Ley del IEPS).
Exigible acorde a los años de certificación, a partir de 2015.
2. **Comercializadora e Importadora** (Ley Aduanera).
Exigible acorde a los años de certificación, a partir de 2015.
3. **Operador Económico Autorizado** (Ley Aduanera).
Exigible acorde a los años de certificación, a partir de 2015.
4. **Socio Comercial Certificado** (Ley Aduanera).
Exigible acorde a los años de certificación, a partir de 2019.

Estas modalidades de certificación, en sus diferentes rubros, pueden tener una vigencia de uno, dos y hasta tres años; asimismo, prevén la posibilidad de obtener la renovación automática, previa solicitud que debe presentarse con una anticipación de al menos un mes a la fecha en que concluya la vigencia.

Pago de derechos

De conformidad con el artículo 40, primer párrafo, inciso m), segundo y tercer párrafos, de la **Ley Federal de Derechos** (LFD), las empresas que obtengan la Inscripción al Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, deben realizar el pago de derechos conforme a la cuota vigente en el año en que se autorice su inscripción o su renovación, así como cada año en que la misma tenga vigencia, tomando como referencia para efectuar dicho pago, el día y mes de la fecha en que se otorgó la autorización o renovación de que se trate.

Lo anterior, con independencia de que en las Reglas Generales de Comercio Exterior se establezca o no como un requisito el acreditar el pago de los mismos, pues ello no implica que las reglas eximan a los solicitantes de realizar el pago de una contribución que está plasmada

a nivel de una Ley Federal; tal como lo establecen los artículos 5 y 6 del Código Fiscal de la Federación.¹

Ejemplo: Una certificación fue otorgada en el mes de enero de 2018, con una vigencia de tres años, el pago de los derechos respectivos, se debió efectuar en el mes de enero de 2018 (Inscripción inicial), en el mes de enero de 2019 y en el mes de enero de 2020 (Vigencias anuales), y para el año 2021 lo que procede en este caso es el trámite de la renovación respectiva, lo que a su vez genera la obligación del pago de los derechos previstos en el inciso m) del artículo 40, una vez obtenida dicha renovación y en los años subsecuentes en que se mantenga vigente dicha renovación.

Importe del pago

A fin de conocer el importe que se debió pagar, se atenderá a las cuotas vigentes en el año en que el mismo se debe realizar. A continuación, se presentan las cuotas vigentes en los últimos seis años:

EJERCICIO	CUOTA
2015	\$ 24,506.67
2016	\$ 25,048.27
2017	\$ 25,874.86
2018	\$ 27,590.36
2019	\$ 28,889.87
2020	\$ 29,747.90
2021	\$ 30,738.51

Cabe precisar que, al tratarse del pago de una obligación fiscal, el omitir su cumplimiento oportuno, genera la posibilidad de que se determine un crédito fiscal, las facultades para requerir y determinar su importe (incluyendo suerte principal, actualización, multas y recargos), conforme a las disposiciones fiscales vigentes, en términos generales es de hasta cinco años.

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

En este orden, a fin de regularizar su situación fiscal, antes de ser objeto del ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal, la empresa interesada debe considerar los años en que habiendo estado inscrita en el Registro en el Esquema de Certificación de

¹ El pago de estos derechos, tratándose de las modalidades IVA e IEPS y Socio Comercial Certificado, se incluyó como requisito, a partir de la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, realizada el 24 de julio de 2020.



Empresas, no cubrió el pago de los derechos correspondientes, para lo cual deberá partir del importe de la cuota vigente en el año que debió realizarse el pago, actualizar dicho importe y calcular los recargos aplicables conforme a lo siguiente:

Actualización

El artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación señala que, el monto de las contribuciones que no se cubran oportunamente se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo; precisando que la actualización correspondiente no se aplicará por fracciones de mes.

De igual forma, el segundo párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación prevé que en los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Recargos

El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación establece que, cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de la contribución actualizado por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año, para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50 % a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión; para tal efecto, la tasa se considerará hasta la centésima y, en su caso, se ajustará a la centésima inmediata superior cuando el dígito de la milésima sea igual o mayor a cinco y cuando la milésima sea menor a cinco se mantendrá la tasa a la centésima que haya resultado.

Asimismo, el artículo 21, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación señala que los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

¿Cómo se realiza el pago?

El pago de derechos podrá realizarse de la siguiente forma:

- **Pago en ventanilla bancaria.**- Con el formato de **Hoja de Ayuda que se obtiene el Portal del SAT**, que incluirá la clave de referencia, cadena de la dependencia y el importe a pagar, considerando en su caso la actualización y recargos que se hubiesen generado. El banco



recibirá el pago y entregará el comprobante correspondiente; por ningún motivo la Hoja de Ayuda servirá como comprobante de pago.

- **Pago electrónico.**– A través del portal de pago electrónico de DPA's de su banco, se solicitará la clave de referencia, cadena de la dependencia y el importe a pagar, considerando en su caso, la actualización y recargos que se hubiesen generado. Una vez ingresados estos datos, dará acceso a su cuenta; el banco devolverá una firma electrónica señalando que el pago fue realizado.

¿Cómo acreditar el pago?

El comprobante de pago deberá presentarse a través de Ventanilla Digital, al formularse la solicitud de inscripción o renovación, si el mismo está establecido como requisito. Para el resto de los casos y/o de pagos extemporáneos, los comprobantes podrán remitirse vía electrónica haciendo referencia a la denominación y Registro Federal de Contribuyentes de la empresa, así como al Registro en el Esquema de Certificación de Empresas de que se trate, precisando la modalidad y rubro, a las direcciones electrónicas siguientes, según corresponda:

Certificaciones IVA e IEPS: certificacion.iva.ieps@sat.gob.mx ; pagos.ivaieps@sat.gob.mx

Comercializadora/Exportadora, Operador Económico Autorizado, Socio Comercial Certificado: ceamexico@sat.gob.mx

Datos a considerar para realizar correctamente el pago

El esquema de pago electrónico de Derechos, Productos y Aprovechamientos (DPA's), se realiza a través del formato denominado **Hoja de Ayuda**, al cual se puede tener acceso en el Portal del SAT; este esquema opera mediante la identificación del concepto específico a pagar a través del uso de las denominadas Claves de Dependencia, Clave de Referencia y la Cadena de Dependencia; en el caso específico para el pago de los derechos que nos ocupan, los datos necesarios son los siguientes:

Clave Dependencia:	28
Clave de Referencia:	4000255
Cadena de la Dependencia:	0111514ECXXXXX

Es de destacar, que para la correcta conformación de la Cadena de la Dependencia, además de estos caracteres **0111514EC**, es necesario que se identifique la clave que corresponde al trámite y concepto de pago que se va a realizar conforme a la tabla que se presenta a continuación y agregar esos cinco dígitos:



MODALIDAD	RUBRO	TRÁMITE	CLAVE
IVA, IEPS	A	SOLICITUD INICIAL	10101
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	10102
	AA	SOLICITUD INICIAL	10201
		VIGENCIA ANUAL	10202
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	10203
		SOLICITUD INICIAL	10301
		VIGENCIA ANUAL	10302
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	10303
COMERCIALIZADORA/IMPORTADORA		SOLICITUD INICIAL	20010
		VIGENCIA ANUAL	20020
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	20030
OPERADOR ECONÓMICO AUTORIZADO	AERONAVES	SOLICITUD INICIAL	30101
		VIGENCIA ANUAL	30102
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	30103
	CONTROLADORAS	SOLICITUD INICIAL	30201
		VIGENCIA ANUAL	30202
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	30203
	IMPORTADORA/EXPORTADORA	SOLICITUD INICIAL	30301
		VIGENCIA ANUAL	30302
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	30303
	RECINTO FISCALIZADO ESTRATÉGICO	SOLICITUD INICIAL	30401
		VIGENCIA ANUAL	30402
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	30403
	TERCERIZACIÓN	SOLICITUD INICIAL	30501
		VIGENCIA ANUAL	30502
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	30503
	SECIIT	SOLICITUD INICIAL	30601
		VIGENCIA ANUAL	30602
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	30603
	TEXTIL	SOLICITUD INICIAL	30701
		VIGENCIA ANUAL	30702
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	30703
SOCIO COMERCIAL CERTIFICADO	AGENTE ADUANAL	SOLICITUD INICIAL	40101
		VIGENCIA ANUAL	40102
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	40103
	MENSAJERIA Y PAQUETERIA	SOLICITUD INICIAL	40201
		VIGENCIA ANUAL	40202
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	40203
	PARQUE INDUSTRIAL	SOLICITUD INICIAL	40301
		VIGENCIA ANUAL	40302
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	40303
	RECINTO FISCALIZADO	SOLICITUD INICIAL	40401
		VIGENCIA ANUAL	40402
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	40403
	AUTOTRANSPORTISTA TERRESTRE	SOLICITUD INICIAL	40501
		VIGENCIA ANUAL	40502
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	40503
	TRANSPORTISTA FERROVIARIO	SOLICITUD INICIAL	40601
		VIGENCIA ANUAL	40602
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	40603



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO



SAT
SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

**Administración General de
Auditoría de Comercio Exterior**
Administración Central de Certificación y Asuntos
Internacionales de Auditoría de Comercio Exterior

Además, se debe contar con los importes correspondientes a la cuota aplicable en el ejercicio que se pagará y, en su caso, los correspondientes a la actualización y recargos aplicables, para lo cual se pone a disposición una calculadora en la dirección electrónica: <http://omawww.sat.gob.mx/pdec/Paginas/documentos/Simulador.xls> en la que solo se debe señalar la fecha de referencia del pago que se realizará, para lo cual se tomará el día y mes de la fecha en que se otorgó la certificación de que se trate o en su caso la renovación, y a continuación se debe indicar el año al que corresponde el trámite a pagar.

Anexo B. Nota informativa. Ejemplo de cálculo para pago de derechos con actualización o recargos



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO



**Administración General de
Auditoría de Comercio Exterior**
Administración Central de Certificación y Asuntos
Internacionales de Auditoría de Comercio Exterior

NOTA INFORMATIVA

Ejemplo de cálculo para pago de derechos con actualización o recargos

Empresa:	"Barcos y Naves I"
Certificación:	IVA e IEPS, rubro AA
Inicio de vigencia:	10 de mayo de 2018
Fin de vigencia:	10 de mayo de 2020
Pago a realizar:	Vigencia segundo año
Fecha en que debió pagarse:	31 de mayo de 2019
Fecha de pago:	8 de julio de 2020
Cuota vigente en 2019:	\$ 28,889.87
Periodo de cálculo:	Junio de 2019 a julio de 2020

Actualización:

Factor de actualización: División INPC del mes anterior al más reciente del periodo entre INPC correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.	1.0284 $106.162/103.233 = 1.0284$		
Mes anterior al más reciente del periodo:	Junio 2020*	INPC:	106.162
	<small>*Se utiliza el de mayo 2020, en virtud de que a la fecha de cálculo, aún no se publica el INPC de junio.</small>		
Mes anterior al más antiguo del periodo:	Mayo 2019	INPC:	103.233
Cuota actualizada: Cuota vigente en 2019 (pago que se desea realizar) por factor de actualización.	$\$28,889.87 \times 1.0284 = 29,709.55$		\$ 29,709.55
Actualización: Cuota actualizada menos Cuota vigente en 2019.	$29,709.55 - 28,889.87 = 819.68$		\$ 819.68

Cálculo de recargos

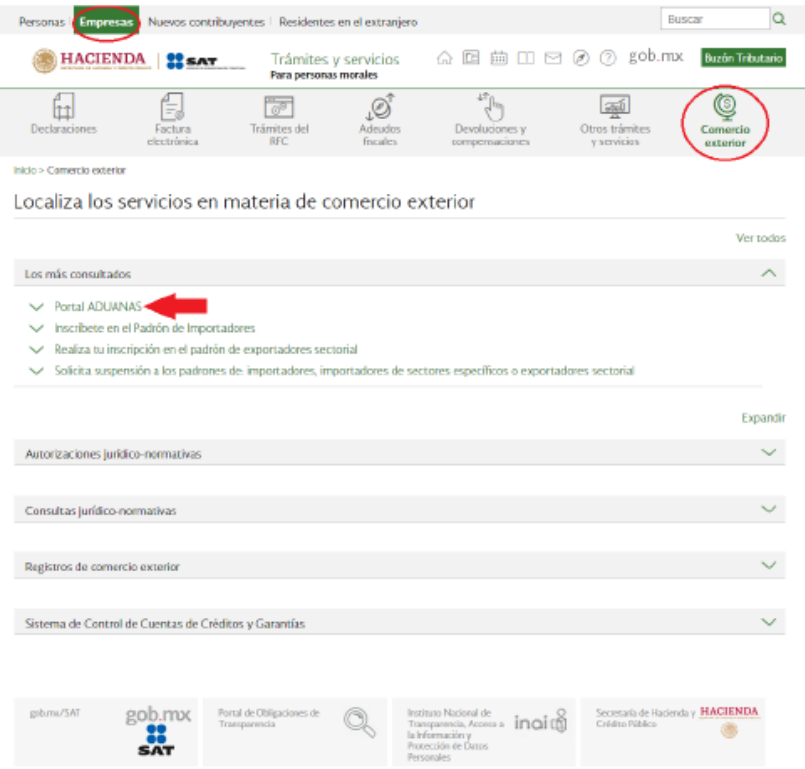







Periodo de cálculo:	Mes en que debió hacerse el pago Hasta el mes de pago	Mayo 2019 Julio 2020
Meses transcurridos:		14
Tasa de recargos vigente en 2019 y 2020:		1.47 %
Tasa de recargos aplicable: Meses transcurridos por tasa de recargos vigente	$14 \times 1.47 \% = 20.58\%$	20.58 %
Recargos: Tasa de recargos aplicable multiplicada por la Cuota actualizada	$20.58\% \times 29,709.55 = 6,114.23$	\$ 6,114.23
Importe a pagar con actualización y recargos:		\$35,824.00

Cuota vigente en 2019:	\$ 28,889.87
Actualización:	\$ 819.68
Recargos:	\$ 6,114.23
Importe determinado:	\$ 35,823.78
Redondeo (importe a pagar):	\$ 35,824.00

Anexo C. Nota informativa. Paso a paso para obtener e imprimir formato de hoja de ayuda

NOTA INFORMATIVA

PASO A PASO PARA OBTENER E IMPRIMIR FORMATO DE HOJA DE AYUDA

<p>Paso 1</p> <p>Ingresar al Portal del SAT.</p>	<p style="text-align: center;">sat.gob.mx</p>
<p>Paso 2</p> <ol style="list-style-type: none"> Dirígete a la pestaña Empresas. Selecciona Comercio exterior. Haz clic en Portal ADUANAS. 	 <p> Personas Empresas Nuevos contribuyentes Residentes en el extranjero <input type="text" value="Buscar"/> </p> <p>   Trámites y servicios Para personas morales </p> <p> Declaraciones Factura electrónica Trámites del RFC Aduanas fiscales Devoluciones y compensaciones Otros trámites y servicios Comercio exterior </p> <p>Inicio > Comercio exterior</p> <p>Localiza los servicios en materia de comercio exterior</p> <p style="text-align: right;">Ver todos</p> <p>Los más consultados</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Portal ADUANAS ✓ Inscríbete en el Padrón de Importadores ✓ Realiza tu inscripción en el padrón de exportadores sectorial ✓ Solicita suspensión a los padrones de: importadores, importadores de sectores específicos o exportadores sectorial <p style="text-align: right;">Expandir</p> <p>Autorizaciones jurídico-normativas</p> <p>Consultas jurídico-normativas</p> <p>Registros de comercio exterior</p> <p>Sistema de Control de Cuentas de Créditos y Garantías</p> <p>   Portal de Obligaciones de Transparencia </p> <p> Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales  </p> <p> Secretaría de Hacienda y Crédito Público  </p>
<p>Paso 3</p> <p>Selecciona Módulo Único de Pago Electrónico Aduanero.</p>	 <p style="text-align: center;">Portal de Servicios de Aduanas</p> <p> Pasajeros ¿Viajas a México? </p> <p> Mensajería ¿Envías mercancía por mensajería o corporas por internet? </p> <p> Carga ¿Importas o exportas a México? </p> <p> MUPE Módulo Único de Pago Electrónico Aduanero </p>

Paso 4
Selecciona **Derechos, Productos y Aprovechamientos.**

Paso 5
Selecciona **Pago electrónico e5cinco, generación de la hoja de ayuda.**

Derechos, productos y aprovechamientos

El SAT, en su carácter de autoridad fiscal responsable de la recaudación de las contribuciones establecidas en la ley, y la Secretaría de la Función Pública encargada de coordinar el establecimiento de políticas y programas en materia de gobierno electrónico, han combinado esfuerzos para que las dependencias y entidades del gobierno federal puedan ofrecer trámites y servicios por medios electrónicos, diseñando un esquema electrónico para el pago de los derechos, productos y aprovechamientos denominado e5cinco, el cual se realiza en los bancos autorizados, a través de sus portales de Internet o ventanillas bancarias.

La Administración General de Aduanas se ha incorporado a este esquema y, ahora, es posible efectuar el pago de manera electrónica de los derechos, productos y aprovechamientos de algunos trámites y servicios que esta Administración ofrece.

Es muy fácil realizar el pago electrónico, sólo genera la hoja de ayuda en este portal, ingresa tus datos y selecciona el trámite a realizar, el propio sistema genera la clave de referencia y la cadena de la dependencia; en la misma aplicación vienen los diferentes bancos autorizados.

- Pago electrónico.** Entra al portal de pago electrónico de DPAs del banco, pedirá la clave de referencia, cadena de la dependencia y el importe a pagar, una vez con estos datos, dará acceso a su cuenta; el banco te devolverá una firma electrónica, señalando que el pago fue realizado.
- Pago en ventanilla.** Acude al banco para pagar en ventanilla con la hoja de ayuda, te solicitarán la clave de referencia, cadena de la dependencia y el importe a pagar, el banco recibirá el pago en efectivo y te dará un ticket como comprobante de pago.

Por ningún motivo la hoja de ayuda servirá como comprobante de pago.

Pago electrónico e5cinco, generación de la hoja de ayuda

- Cuotas DPAs 2020
- Consulta de clave de referencia y cadena de la dependencia
- Manual de usuario para el uso de la aplicación e5cinco.
- Preguntas frecuentes
- Formato de hoja de ayuda

Paso 6
Selecciona **Persona física o Persona moral, según corresponda.**



Paso 7

1. Introduce el RFC de la persona que solicitó el registro.
2. Introduce la denominación o razón social de la persona solicitante.
3. Selecciona el Trámite **14.- Registro de Empresas Certificadas.**

Paso 8

1. Verifica el RFC y la denominación o razón social de la persona solicitante, así como el Trámite.
2. Verifica la integración tanto de la Clave de Referencia como la Cadena de la Dependencia,
 - a) La Clave de referencia, debe ser: 284000255
 - b) La Cadena de la Dependencia, se conforma con los primeros nueve dígitos: 011514EC y se complementa con los últimos cinco que correspondan al trámite y concepto que correspondan al trámite y concepto de pago que se va a realizar, conforme a la tabla siguiente:
3. Selecciona en el apartado de Periodo las opciones Anual y Del Ejercicio.
4. En el campo Inicio señala el mes en que se otorgó la inscripción o renovación del registro.
5. En el campo Del Ejercicio, captura el año al que corresponde el pago que vas a realizar.

6. En el apartado de Autorización, selecciona la opción Cuenta con Autorización y captura la clave que corresponda al trámite motivo del pago, atendiendo a la modalidad y rubro, al que corresponde el pago, conforme a la tabla siguiente:

MODALIDAD	RUBRO	TRÁMITE	CLAVE
IVA, IEPS	A	SOLICITUD INICIAL	10101
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	10102
	AA	SOLICITUD INICIAL	10201
		VIGENCIA ANUAL	10202
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	10203
	AAA	SOLICITUD INICIAL	10301
		VIGENCIA ANUAL	10302
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	10303
	COMERCIALIZADORA/IMPORTADORA		SOLICITUD INICIAL
VIGENCIA ANUAL			20020
RENOVACIÓN AUTOMÁTICA			20030
OPERADOR ECONÓMICO AUTORIZADO	AERONAVES	SOLICITUD INICIAL	30101
		VIGENCIA ANUAL	30102
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	30103
	CONTROLADORAS	SOLICITUD INICIAL	30201
		VIGENCIA ANUAL	30202
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	30203
	IMPORTADORA/EXPORTADORA	SOLICITUD INICIAL	30301
		VIGENCIA ANUAL	30302
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	30303
	RECINTO FISCALIZADO ESTRATÉGICO	SOLICITUD INICIAL	30401
		VIGENCIA ANUAL	30402
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	30403
	TERCERIZACIÓN	SOLICITUD INICIAL	30501
		VIGENCIA ANUAL	30502
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	30503
	SECIT	SOLICITUD INICIAL	30601
		VIGENCIA ANUAL	30602
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	30603
	TEXTIL	SOLICITUD INICIAL	30701
		VIGENCIA ANUAL	30702
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	30703
SOCIO COMERCIAL CERTIFICADO	AGENTE ADUANAL	SOLICITUD INICIAL	40101
		VIGENCIA ANUAL	40102
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	40103
	MENSAJERIA Y PAQUETERIA	SOLICITUD INICIAL	40201
		VIGENCIA ANUAL	40202
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	40203
	PARQUE INDUSTRIAL	SOLICITUD INICIAL	40301
		VIGENCIA ANUAL	40302
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	40303
	RECINTO FISCALIZADO	SOLICITUD INICIAL	40401
		VIGENCIA ANUAL	40402
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	40403
	AUTOTRANSPORTISTA TERRESTRE	SOLICITUD INICIAL	40501
		VIGENCIA ANUAL	40502
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	40503
	TRANSPORTISTA FERROVIARIO	SOLICITUD INICIAL	40601
		VIGENCIA ANUAL	40602
		RENOVACIÓN AUTOMÁTICA	40603



7. En el apartado de Autorización, selecciona la opción Cuenta con Autorización y captura la clave que corresponda al trámite motivo del pago, atendiendo a la modalidad y rubro al que corresponde el pago, conforme a la tabla siguiente:
8. En el campo Importe del Trámite, captura la cuota aplicable para el año de que se trate.
9. En el campo Parte Actualizada, captura el monto que corresponda a la actualización de la cuota aplicable para el año de que se trate.
10. En el campo Recargos, captura el importe que resulte de aplicar las tasas de recargos a la cuota aplicable al trámite, previamente actualizada.
11. Presiona el botón Imprimir.

PERSONA MORAL

* RFC Empresa: JAL7890177E
* Domiciliación e Razón Social: JUBILACIONES KAU LOBO, S.A. DE C.V.

[? Detalle Recargos](#)

Datos del Trámite

Trámite: 14 - Registro de Empresas Certificadas

Clave de Referencia: 28400295
Clave de la Dependencia: 041514EC0502

Periodo:
 No Aplica.
 Mensual.
 Bimestral. Inicio: Termina:
 Cuatrimestral.
 Semestral.
 Anual.
 Del Ejercicio. (AAAA)

Autorización:
 Cuenta con Autorización. No Cuenta con Autorización

Conceptos

Importe del Trámite:	<input type="text" value="527,500.00"/>
IVA:	<input type="text"/>
Cargos Adicionales	
Parte Actualizada:	<input type="text" value="1645"/>
Recargos:	<input type="text" value="11887"/>
Multa por Corrección Fiscal:	<input type="text"/>
Importe Total a Pagar:	<input type="text" value="41,102.00"/>

Paso 9

Verifica que los datos que se presentan en la imagen de la Hoja de Ayuda son correctos; de ser así, presiona **Imprimir**.

 [Imprimir](#)

HOJA DE AYUDA PARA EL PAGO EN VENTANILLA BANCARIA DPA
DERECHOS PRODUCTOS Y APROVECHAMIENTOS

JKL78052ITZ
REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACION

APPELLIDO INTERNO _____
APPELLIDO MATERNO _____

NOMBRE(S) _____
JUBILACIONES KALI LOBO, S.A. DE C.V.
DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL _____

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
CLAVE DEPENDENCIA _____

MARQUE CON X

NO APLICA PERIODO

MENSUAL BIMESTRAL TRIMESTRAL CUATRIMESTRAL SEMESTRAL ANUAL DEL EJERCICIO

PERIODO: Marzo - Febrero EJERCICIO: 2018
EJEMPLO TRIMESTRAL 1 ENERO-MARZO AAAA

CLAVE DE REFERENCIA 2 | 8 | 4 | 0 | 0 | 0 | 2 | 5 | 5

CADENA DE LA DEPENDENCIA 0 | 1 | 1 | 1 | 5 | 1 | 4 | E | C | 1 | 0 | 3 | 0 | 2

CONCEPTO	DPA	IVA ACTOS ACCIDENTALES
IMPORTE	\$ 27590.00	\$ _____
PARTE ACTUALIZADA	\$ 8945	\$ _____
RECARGOS	\$ 11587	\$ _____
MULTA POR CORRECCIÓN FISCAL	\$ _____	\$ _____
CANTIDAD A PAGAR	\$ 41,322	\$ _____
TOTAL A PAGAR		\$ 41,322

ESTATA

ESTA HOJA NO ES UN COMPROBANTE OFICIAL DE PAGO, POR LO CUAL NO SERÁ SELLADA POR EL CAJERO

Paso 10

Una vez que hayas impreso tu **Hoja de Ayuda** podrás realizar tu pago.

8/7/2020 HojaAyuda

**HOJA DE AYUDA PARA EL PAGO EN VENTANILLA BANCARIA
DERECHOS PRODUCTOS Y APROVECHAMIENTOS** DPA

JKL780ZITZZ
REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACION

APLLEDO INFIRNO
APLLEDO INFIRNO

NUMERO:
JUBILACIONES KALI LOBO, S.A. DE C.V.
DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

2 8 SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
CLAVE DEPENDENCIA

MARQUE CON X

NO APLICA PERIODO
 MENSUAL BIMESTRAL TRIMESTRAL CUATRIMESTRAL SEMESTRAL ANUAL DEL EJERCICIO

PERIODO: **Marzo - Febrero** EJERCICIO: **2018**
EJEMPLO TRIMESTRAL 1: ENERO-MARZO AAAAA

CLAVE DE REFERENCIA: **2 8 4 0 0 0 2 5 5**

CADENA DE LA DEPENDENCIA: **0 1 1 1 5 1 4 E C 0 0 0 1 3**

CONCEPTO	DPA	IVA ACTOS ACCIDENTALES
IMPORTE	\$ 27590.00	\$
PARTE ACTUALIZADA	\$ 1945	\$
RECARGOS	\$ 11587	\$
MULTA POR CORRECCIÓN FISCAL	\$	\$
CANTIDAD A PAGAR	\$ 41,122	\$
TOTAL A PAGAR	\$ 41,122	






ESTA HOJA NO ES UN COMPROBANTE OFICIAL DE PAGO, POR LO CUAL NO SERÁ SELLADA POR EL CAJERO

<https://aplicacionesc.mat.sat.gob.mx/e5cinco/Captura.aspx?TipoPersona=2> 3/1

Haz clic en la siguiente liga para acceder al formato de la Hoja de Ayuda:

<https://aplicacionesc.mat.sat.gob.mx/e5cinco/>

Anexo D. Nota informativa. Paso a paso para obtén los comprobantes fiscales digitales por internet (CDFI), derivados del pago de derechos del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas

 <p>HACIENDA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO</p>	 <p>SAT SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</p>	<p>Administración General de Auditoría de Comercio Exterior Administración Central de Certificación y Asuntos Internacionales de Auditoría de Comercio Exterior</p>
NOTA INFORMATIVA		
PASO A PASO PARA OBTENER LOS COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (CDFI), DERIVADOS DEL PAGO DE DERECHOS DEL REGISTRO EN EL ESQUEMA DE CERTIFICACIÓN DE EMPRESAS		
<p>Paso 1</p> <p>Ingresa al Portal del SAT.</p>		
<p>Paso 2</p> <ol style="list-style-type: none"> Dirígete a la pestaña Empresas. Selecciona Factura electrónica. Haz clic en Cancela y recupera tus facturas. 		
<p>Paso 3</p> <p>Autentícate con la contraseña o e.firma de la persona moral que realizó el pago de derechos.</p> <ol style="list-style-type: none"> En la sección Acceso por contraseña, ingresa los siguientes datos: <ul style="list-style-type: none"> - RFC de la persona que realizó el pago de derechos. - Contraseña. - Captcha. - Da clic en Enviar. 		



<p>el Día podrás continuar la búsqueda.</p> <ol style="list-style-type: none"> En el campo RFC Emisor coloca el RFC del Servicio de Administración Tributaria (SAT970701NN3). En el campo Estado del Comprobante, selecciona Vigente. Da clic en Buscar CFDI. 	<p>Año*: <input type="text" value="2020"/> Mes*: <input type="text" value="10"/> Día: <input type="text" value="28"/></p> <p>Hora Inicial: <input type="text" value="00"/> : <input type="text" value="00"/> : <input type="text" value="00"/> Hora Final: <input type="text" value="23"/> : <input type="text" value="59"/> : <input type="text" value="59"/></p> <p>RFC Emisor: <input type="text" value="SAT970701NN3"/> Estado del Comprobante: <input type="text" value="Vigente"/></p> <p>Tipo de Comprobante (Complemento): <input type="text" value="Seleccione un valor..."/> Estatus Cancelación: <input type="text" value="Seleccione un valor..."/></p> <p><small>(Criterio de búsqueda aplicable a CFDI emitidos a partir del 01/01/2014)</small></p> <p>* Campos obligatorios</p> <p><input type="button" value="Buscar CFDI"/></p>								
<p>Paso 6</p> <ol style="list-style-type: none"> Selecciona los Comprobantes Fiscales Digitales Por Internet (CFDI). Para descargar archivo en formato .xml, da clic en Descargar Seleccionados. Para descargar archivo en formato .txt, da clic en Descargar Metadata. Para descargar archivo en formato .pdf, da clic en Exportar Resultados a PDF. 	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Acciones</th> <th>Folio Fiscal</th> <th>RFC Emisor</th> <th>Nombre o Razón Social del Emisor</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td><input checked="" type="checkbox"/></td> <td>[Redacted]</td> <td>SAT970701NN3</td> <td>SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</td> </tr> </tbody> </table> <p><input type="button" value="Descargar Seleccionados"/> <input type="button" value="Descargar Metadata"/> <input type="button" value="Exportar Resultados a PDF"/></p> <p><small>Importante: Para cualquier aclaración sobre el contenido o estado de los comprobantes listados, favor de verificar directamente con su emisor.</small></p> <p>¡Descarga realizada con éxito!</p> <p>La descarga de los CFDI se encuentra en proceso y podrás obtener el resultado con el folio de descarga [Redacted] en la opción: Recuperar descargas de CFDI.</p> <p><small>Importante: el tiempo máximo para atender la solicitud es de 48 horas a partir de este momento.</small></p>	Acciones	Folio Fiscal	RFC Emisor	Nombre o Razón Social del Emisor	<input checked="" type="checkbox"/>	[Redacted]	SAT970701NN3	SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
Acciones	Folio Fiscal	RFC Emisor	Nombre o Razón Social del Emisor						
<input checked="" type="checkbox"/>	[Redacted]	SAT970701NN3	SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA						
<p>Paso 7</p> <p>Dirígete al menú de Inicio.</p>	<p>FACTURA ELECTRÓNICA Consulta CFDI * Generación de CFDI</p> <p>Inicio > Consultar Facturas Recibidas</p> <p>HACIENDA SAT</p> <p>Consultar Facturas Recibidas</p> <p>* Folio Fiscal *</p> <p><input type="text" value="FOLIO FISCAL"/></p> <p>○ Fecha de Emisión *</p>								



<p>Paso 8</p> <p>Selecciona Recuperar Descargas de CFDI.</p>	<p>FACTURA ELECTRÓNICA</p> <p>Inicio > Factura Electrónica</p> <p>HACIENDA SAT</p> <p>Servicios de Factura</p> <p>Seleccione la opción deseada:</p> <ul style="list-style-type: none"> Consultar Facturas Emitidas Consultar Facturas Recibidas Recuperar Descargas de CFDI ← Consultar Solicitudes de Cancelación 										
<p>Paso 9</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Pulsa el ícono de Descargar Paquete. 2. Abre o guarda la carpeta .zip. 	<p>Recuperar descargas de CFDI</p> <p>En esta consulta se podrán recuperar solicitudes de descargas de CFDI y metadata de los últimos 3 días.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Descargar Paquete</th> <th>Folio de Descarga</th> <th>RFC Contribuyente</th> <th>Tipo Descarga</th> <th>Cantidad de Document</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>[Redacted]</td> <td>[Redacted]</td> <td>CFDI</td> <td>1</td> </tr> </tbody> </table> <p>¿Quieres abrir o guardar [Redacted].zip desde portalcfdi.facturaelectronica.sat.gob.mx?</p> <p>Abrir Guardar Cancelar</p>	Descargar Paquete	Folio de Descarga	RFC Contribuyente	Tipo Descarga	Cantidad de Document		[Redacted]	[Redacted]	CFDI	1
Descargar Paquete	Folio de Descarga	RFC Contribuyente	Tipo Descarga	Cantidad de Document							
	[Redacted]	[Redacted]	CFDI	1							

AMPARO EN REVISIÓN 305/2022

**QUEJOSA Y RECURRENTE:
AUTOPARTES WALKER, SOCIEDAD
DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE
CAPITAL VARIABLE**

**RECURRENTE ADHERENTE:
PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**

PONENTE: MINISTRO ALBERTO PÉREZ DAYÁN

**SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA: JORGE JIMÉNEZ JIMÉNEZ
COLABORÓ: MARISOL BERNAL HERNÁNDEZ**

INDICE TEMÁTICO

Hechos: La quejosa promovió amparo en contra del artículo 40, Inciso m), de la Ley Federal de Derechos vigente del 2015 al 2020, de la regla 7.1.1., fracción XVIII, de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de julio del 2020 y la nota Informativa publicada el 5 de agosto de 2020 en el portal del Servicio de Administración Tributaria.

La Jueza de distrito sobreseyó en el Juicio y negó el amparo.

Inconforme, la persona moral interpuso recurso de revisión al que se adhirió el Presidente de la República.

El tribunal colegiado del conocimiento dejó firme el sobreseimiento decretado, sobreseyó respecto de la nota informativa reclamada y remitió los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación a efecto de que resuelva el fondo del asunto.

	Apartado	Criterio y decisión	Págs.
I.	COMPETENCIA	La Segunda Sala es competente para conocer del presente asunto.	6
II.	OPORTUNIDAD	El tribunal colegiado del conocimiento estimó que los recursos de revisión principal y adhesivo se interpusieron oportunamente.	7

III.	LEGITIMACIÓN	El tribunal colegiado del conocimiento estimó que los recursos se revisión principal y adhesivo se Interpusieron por parte legítima.	
IV.	PROCEDENCIA	Los recursos de revisión principal y adhesiva son procedentes.	
V.	ESTUDIO DE FONDO V.1. Metodología del caso.	Criterio jurídico o ratio decidendi: La metodología utilizada fue atendiendo a las violaciones a los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, Irretroactividad, equidad y proporcionalidad tributaria, y destino al gasto público.	14-15
	V.2. Legalidad tributaria y seguridad jurídica.	Criterio jurídico o ratio decidendi: El artículo 40, Inciso m), de la Ley Federal de Derechos y la regla 7.1.1., fracción XVIII, de las Reglas Generales de Comercio Exterior, no transgreden los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, en razón de que los elementos esenciales del derecho por la inscripción en el registro de empresas certificadas se encuentran previstos en un acto formal y materialmente legislativo.	15-22
	V.3. Irretroactividad.	Criterio jurídico o ratio decidendi: El artículo 40, Inciso m), de la Ley Federal de Derechos y la regla 7.1.1., fracción XVIII, de las Reglas Generales de Comercio Exterior, no transgreden el principio de Irretroactividad de la ley, ya que la obligación de pago del derecho por el servicio de inscripción en el registro de empresas certificadas, se encuentra establecido en un ordenamiento formal y materialmente legislativo.	22-24

AMPARO EN REVISIÓN 305/2022

	V.4. Equidad tributaria.	Criterio jurídico o ratio decidendi: El artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos no transgrede el principio de equidad tributaria al no establecer las mismas cuotas para los derechos previstos en sus Incisos a), j) y m), dado que el registro de empresas transportistas y el registro de empresas certificadas a que se refieren estas porciones normativas, no son un término de comparación válido, al no encontrarse en la misma situación que el registro de empresas certificadas.	25-32
	V.5. Proporcionalidad tributaria.	Criterio jurídico o ratio decidendi: Esta Segunda Sala del Tribunal Constitucional no cuenta con un estándar normativo constitucional para realizar el escrutinio jurisdiccional en sede constitucional al respecto, dado que ello cae en el amplio margen de configuración normativa del sistema tributario.	32-36
	V.6. Gasto público.	Los argumentos resultan inoperantes.	36-37
VI.	REVISIÓN ADHESIVA	Criterio jurídico o ratio decidendi: Debe declararse sin materia la revisión adhesiva.	
VII.	DECISIÓN	Se niega el amparo solicitado por la quejosa. Resolutivos: PRIMERO. En la materia del recurso, competencia de esta Segunda Sala, se confirma la sentencia recurrida.	38

		<p>SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a Autopartes Walker, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable, contra el artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos vigente de 2015 a 2020 y la regla 7.1.1., fracción XVIII, de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020.</p> <p>TERCERO. Se declara sin materia la revisión adhesiva.</p>	
--	--	--	--

PROYECTOS

AMPARO EN REVISIÓN 305/2022

**QUEJOSA Y RECURRENTE:
AUTOPARTES WALKER, SOCIEDAD
DE RESPONSABILIDAD LIMITADA
DE CAPITAL VARIABLE**

**RECURRENTE ADHERENTE:
PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**

**VISTO BUENO
SR. MINISTRO
PONENTE: MINISTRO ALBERTO PÉREZ DAYÁN**

**COTEJÓ
SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA: JORGE JIMÉNEZ JIMÉNEZ
COLABORÓ: MARISOL BERNAL HERNÁNDEZ**

Ciudad de México. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al ^{***}, emite la siguiente:

SENTENCIA

Mediante la cual se resuelve el recurso de revisión 305/2022, interpuesto por Autopartes Walker, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable, por conducto de su representante, en contra de la sentencia de 30 de junio del 2021, dictada por el Juzgado Quinto de Distrito en el Estado de Guanajuato, en el expediente J.A. 064/2020-VI.

El problema jurídico a resolver por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consiste en determinar si el artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos vigente de 2015 a 2020 y la regla 7.1.1., fracción XVIII, de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de julio del 2020, vulneran los principios de legalidad tributaria, seguridad jurídica, irretroactividad, equidad y proporcionalidad tributarias y destino al gasto público.

ANTECEDENTES Y TRÁMITE

1. Hechos que antecedieron a la demanda de amparo. De acuerdo con las constancias que obran en autos del J.A. 664/2020-VI del índice del Juzgado Quinto de Distrito en el Estado de Guanajuato, se desprenden los antecedentes siguientes:
2. Autopartes Walker, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable (la quejosa o recurrente en lo que sigue) es una persona moral, constituida conforme a las leyes mexicanas, cuyo objeto social es, entre otros, el comercio y la industria general por cuenta propia o ajena, en la República Mexicana y en el extranjero, incluyendo el diseño, la manufactura, industrialización, proceso, la realización de trabajos de ingeniería de producto, compra, venta, importación, exportación y distribución de toda clase de materiales y productos en especial de autopartes y la prestación de servicios, como asesoría, consultoría, asistencia técnica, así como el mantenimiento y reparación de toda clase de bienes, inclusive técnicos, de mantenimiento y reparación.
3. La quejosa manifestó que se encuentra registrada en el esquema de certificación de empresas, del Servicio de Administración Tributaria, bajo la modalidad IVA e IEPS, rubro AAA, ello desde el año 2015 y durante el 2016 al 2020.
4. El 13 de marzo de 2018 la quejosa presentó el "Aviso único de renovación en el Registro de Esquema de Certificación de Empresas" con fundamento en los artículos 28-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 15-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como en la regla 7.1.10. de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018.
5. Toda vez que la quejosa aplicó la prerrogativa establecida en la regla 7.1.10. de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018, la Administradora de Certificación y Asuntos Internacionales de Auditoría de Comercio Exterior 1 del Servicio de Administración Tributaria, otorgó la inscripción al Registro de Esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e IEPS, rubro AAA, con una vigencia de 3 años contados a partir del 24 de febrero de 2018 (sic), conforme al régimen aduanero "importación temporal para la elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación"; con lo cual podría aplicar un crédito fiscal para el pago del impuesto al valor agregado y el pago del

impuesto especial sobre producción y servicios, respecto de las importaciones que realice en términos de lo dispuesto en los numerales antes aludidos.

6. El 24 de julio de 2020 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, en particular la fracción XVIII de la regla 7.1.1.
7. El 5 de agosto de 2020 la Administración Central de Certificación y Asuntos Internacionales de Auditoría de Comercio Exterior del Servicio de Administración Tributaria publicó a través del portal de dicho órgano desconcentrado, una nota informativa que señala que de conformidad con el artículo 40, párrafo primero, inciso m), segundo y tercer párrafos, de la Ley Federal de Derechos, las empresas que obtengan la Inscripción al Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, debían realizar el pago de derechos conforme a la cuota vigente en el año en que se autorice su inscripción o su renovación, así como cada año en que la misma tuviera vigencia, tomando como referencia para efectuar dicho pago, el día y mes de la fecha en que se otorgó la autorización o renovación de que se trate.
8. El 5 de noviembre de 2020 la quejosa realizó el pago de derechos, productos y aprovechamientos respecto de los ejercicios fiscales de 2015 a 2020.
9. Demanda de amparo. La quejosa promovió juicio de amparo indirecto mediante escrito presentado el 25 de noviembre de 2020, en el buzón judicial de la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Estado de Guanajuato, con residencia en Celaya, turnado al Juzgado Quinto de Distrito de esa entidad, señalando como autoridades responsables a las siguientes:
 1. La Cámara de Diputados del H. Congreso de los Estados Unidos Mexicanos con domicilio [...] en su doble carácter de autoridad dictadora y ordenadora en los términos del artículo 5 de la Ley de Amparo.

2. La Cámara de Senadores del H. Congreso de los Estados Unidos Mexicanos con domicilio [...] en su doble carácter de autoridad dictadora y ordenadora en los términos del artículo 5 de la Ley de Amparo.
3. Del C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos con domicilio [...] en su carácter de autoridad promulgadora, publicadora y ordenadora en los términos del artículo 5 de la Ley de Amparo.
4. El Secretario de Gobernación con domicilio [...] como autoridad promulgadora y ordenadora de acuerdo al artículo 5 de la Ley de Amparo.
5. El C. Director del Diario Oficial de la Federación con domicilio [...] en su calidad de autoridad publicadora en los términos del artículo 5 de la Ley de Amparo.
6. El C. Secretario de Hacienda y Crédito Público con domicilio [...] en su carácter de autoridad ordenadora y ejecutora en los términos del artículo 5 de la Ley de Amparo.
7. La C. Jefa del Servicio de Administración Tributaria con domicilio [...] en su carácter de autoridad ordenadora, publicadora y ejecutora en los términos del artículo 5 de la Ley de Amparo.
8. El C. Administrador General de Auditoría de Comercio Exterior del Servicio de Administración Tributaria en su carácter de autoridad promulgadora, publicadora, ordenadora y ejecutora en los términos del artículo 5 de la Ley de Amparo.

A las referidas autoridades les atribuyó los siguientes actos reclamados:

1. El Decreto mediante el cual se expide la Ley Federal de Derechos, así como los Decretos que reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos para los ejercicios fiscales de 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 y de todos ellos, en lo particular el artículo 40, inciso m) de la Ley Federal de Derechos vigente en 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020.
 2. La Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, particularmente la Regla 7.1.1., fracción XVIII, publicada el 24 de julio de 2020, en el Diario Oficial de la Federación.
 3. La Nota Informativa publicada el 5 de agosto de 2020 en el portal del Servicio de Administración Tributaria.
10. La quejosa señaló como derechos violados los contenidos en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, narró los antecedentes

de los actos reclamados e hizo valer los conceptos de violación que consideró pertinentes.

11. Trámite de la demanda de amparo.

La Jueza Quinta de Distrito en el Estado de Guanajuato registró la demanda con el número 684/2020-IV y, mediante proveído de 27 de noviembre de 2020, la admitió a trámite y solicitó a las autoridades responsables rindieran sus respectivos informes justificados.

12. El 3 de junio de 2021, la jueza del conocimiento inició la audiencia constitucional, la cual se desahogó mediante videoconferencia.
13. **Sentencia de amparo.** Seguido el trámite del juicio, el 30 de junio de 2021, se dictó sentencia en la que se sobreseyó en el juicio y se negó el amparo solicitado por la quejosa.
14. **Recurso de revisión.** Inconforme con la sentencia anterior, la quejosa interpuso recurso de revisión, por escrito presentado el 20 de julio de 2021, en la Oficialía de Partes Común de los Juzgados de Distrito en el Estado de Guanajuato.
15. **Trámite del recurso ante el tribunal colegiado.** El 29 de septiembre siguiente, el Presidente del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito admitió el recurso y lo registró con el número de expediente A.R.A. 227/2021.
16. **Interposición de la revisión adhesiva.** Mediante oficio presentado el 28 de octubre de 2021, el Presidente de la República por conducto de su representante interpuso recurso de revisión adhesivo, por auto de 9 de noviembre de ese año el Presidente del mencionado tribunal colegiado lo admitió a trámite.
17. **Resolución del tribunal colegiado.** En sesión de 4 de mayo de 2022, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito resolvió dejar firme el sobreseimiento decretado por inexistencia de los actos atribuidos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al Administrador General de Auditoría de Comercio Exterior adscrito al

Servicio de Administración Tributaria; así como el sobreseimiento decretado por cuanto hace a los actos de refrendo y publicación de los numerales reclamados, atribuidos respectivamente, al Secretario de Gobernación y al Director del Diario Oficial de la Federación; sobreseer en el juicio de amparo respecto de la nota informativa reclamada, relativa al pago de derechos en el esquema de certificación de empresas publicada en el portal del Servicio de Administración Tributaria; y declararse legalmente incompetente para conocer del tema de constitucionalidad del precepto 40, inciso m) de la Ley Federal de Derechos, por lo que ordenó remitir los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

18. Competencia originaria de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación. Mediante acuerdo de 24 de junio de 2022, el Presidente de este Alto Tribunal tuvo por recibidos los autos y registró el toca con el número 305/2022, asimismo el Máximo Tribunal asumió su competencia originaria para conocer del recurso de revisión interpuesto por la quejosa, así como de la revisión adhesiva interpuesta por el Presidente de la República.
19. Avocamiento. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se avocó al conocimiento del asunto por acuerdo de 29 de agosto de 2022 dictado por la Presidenta de la misma, quien además determinó se remitieran los autos a la Ponencia del Ministro Alberto Pérez Dayán.

I. COMPETENCIA

20. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente amparo en revisión¹.
21. Estas consideraciones [no] son [obligatorias/vinculantes] al haberse aprobado por [incluir resultado de la votación].

¹ De conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 83, de la Ley de Amparo; 11, fracción V, y 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con los Puntos Primero y Tercero del Acuerdo General S/2013, del Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de mayo de 2013; toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un juez de distrito en un juicio de amparo indirecto en el que se planteó la inconstitucionalidad del artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos.

II. OPORTUNIDAD

22. No se analizará la oportunidad de la interposición de los recursos de revisión principal y adhesivo, en virtud de que el tribunal colegiado del conocimiento estimó que fueron presentados oportunamente.

23. Estas consideraciones [no] son [obligatorias/vinculantes] al haberse aprobado por [incluir resultado de la votación].

III. LEGITIMACIÓN

24. No se examinará la legitimación de quienes interponen los recursos de revisión principal y adhesivo, dado que el órgano jurisdiccional del conocimiento concluyó que se interpusieron por parte legítima.
25. Estas consideraciones [no] son [obligatorias/vinculantes] al haberse aprobado por [incluir resultado de la votación].

IV. PROCEDENCIA

26. Esta Suprema Corte considera que el asunto reúne los requisitos necesarios de procedencia y, por lo tanto, amerita un estudio de fondo².
27. Estas consideraciones [no] son [obligatorias/vinculantes] al haberse aprobado por [incluir resultado de la votación].
28. Cuestiones necesarias para resolver el asunto. A continuación se hace referencia a los conceptos de violación, la sentencia recurrida y la sentencia del tribunal colegiado del conocimiento.
29. Demanda de amparo. La quejosa formuló 4 conceptos de violación, en los que planteó, fundamentalmente, los siguientes argumentos.

² En virtud de que se interponen en contra de una sentencia dictada en la audiencia constitucional por un juez de distrito en la que se analizó la constitucionalidad del artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos, así como la regla 7.1.1., fracción XVIII, de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior. De modo que se surten los extremos del punto tercero, en relación con el segundo, fracción III, del Acuerdo General Plenario 5/2013.

30. Adujo que la adición de la fracción XVIII a la regla 7.1.1. de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020 es transgresora del principio de irretroactividad de las leyes, al exigir el pago de derechos a que hace referencia el artículo 40, inciso m) de la Ley Federal de Derechos; empero dicho pago no era requisito para obtener o renovar el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas bajo la modalidad de IVA e IEPS.
31. Refirió que la regla 7.1.1. y las diversas 7.1.2., 7.1.3. y 7.1.5. de la Reglas Generales de Comercio Exterior vigentes hasta antes del 24 de julio de 2020, no establecían la obligación de pago de los derechos aludidos.
32. En ese sentido, fue evidente que los actos reclamados incidieron y afectaron situaciones jurídicas que sucedieron en el pasado, puesto que se exige un requisito que no existía en los ejercicios de 2015 a 2020.
33. En consecuencia, los actos reclamados violan el derecho de irretroactividad de las leyes contenida en el artículo 14 de la Constitución Federal, toda vez que desconoce una situación jurídica o derecho adquirido por la quejosa con anterioridad a su entrada en vigor.
34. Dijo que se vulneran los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica porque la regla general reclamada prevé en forma ambigua que se pagarán derechos por la inscripción en el Registro de Empresas Certificadas, sin establecer a qué tipo o modalidad de empresas certificadas hace referencia.
35. Manifestó que la regla general viola los principios de equidad y proporcionalidad tributarias en virtud de que la certificación de IVA e IEPS expedida en términos de las Leyes del IVA y del IEPS tienen factores particulares distintos a aquellos por los que se otorga una certificación en materia de la Ley Aduanera.
36. Arguyó que el pago de derechos previstos en el numeral controvertido no se vincula al gasto público, sino que busca satisfacer las necesidades individuales o privadas de cierto grupo de personas que no se consideran como colectividad, es decir, el Servicio de Administración Tributaria quien recibe el beneficio de los recursos obtenidos.

37. **Sentencia recurrida.** En las consideraciones, la jueza de distrito determinó, en lo que interesa para la resolución del presente asunto, lo que a continuación se señala.

38. En el considerando tercero tuvo por no ciertos los actos reclamados a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Administrador General de Auditoría de Comercio Exterior adscrito al Servicio de Administración Tributaria, consistentes en la ejecución de las disposiciones fiscales combatidas, en virtud de que así lo manifestaron al rendir sus informes de ley.
39. La autoridad responsable Administrador Central de Certificación y Asuntos Internacionales de Auditoría de Comercio Exterior del Servicio de Administración Tributaria, no rindió su informe justificado, sin embargo, señaló que no resultaba factible presumir su existencia, ya que la quejosa fue quien realizó el pago de derechos de manera voluntaria.
40. Derivado de lo expuesto sobreseyó en el juicio por inexistencia de los actos de ejecución atribuidos a tales autoridades, en términos del artículo 63, fracción IV, de la Ley de Amparo.
41. En el considerando cuarto, estableció la existencia de los actos reclamados.
42. En el considerando sexto, analizó las causales de improcedencia que se hicieron valer, determinó que respecto de los actos consistentes en el refrendo y publicación de la norma reclamada, atribuidos al Secretario de Gobernación y al Director General del Diario Oficial de la Federación, se actualizaba la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el numeral 108, fracción III, ambos de la Ley de Amparo, dado que esos actos no se reclamaron por vicios propios.
43. Estimó infundada la causal de improcedencia relativa a la extemporaneidad en la presentación de la demanda de amparo, hecha valer por las autoridades responsables, al concluir que se presentó de manera oportuna.

44. Asimismo, desestimó la causal de improcedencia respecto a la falta de interés jurídico de la quejosa para combatir la norma general, en virtud de que acudió al juicio a partir de su primer acto de aplicación.
45. Finalmente, por lo que hace a la causal de improcedencia relativa a la imposibilidad para concretar los eventuales efectos de la sentencia, la desestimó, porque de llegar a concederse el amparo solicitado, se desincorporaría de la esfera jurídica de la quejosa la obligación de pagar el derecho por la inscripción en el Registro de Empresas Certificadas que establece el artículo 40, inciso m) de la Ley Federal de Derechos, así como devolver el monto que erogó por concepto de ese derecho.
46. En el considerando séptimo estudió el fondo del asunto, calificó de infundados los argumentos esgrimidos por la quejosa en los que adujo que las normas reclamadas vulneran el principio de imetroactividad, debido a que no constituyen algún derecho adquirido, pues la inclusión en las reglas generales del cumplimiento al artículo 40, inciso m) de la Ley Federal de Derechos, no implica una violación a tal principio, porque se trata de un beneficio fiscal que no siempre se aplicará de manera idéntica e inmutable, sino que se ajustará a las necesidades del Estado y a las políticas públicas que éste implemente para el cumplimiento de sus fines.
47. También declaró infundado lo argumentado por la quejosa en el sentido de que la norma reclamada viola los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria, porque en el caso, el numeral 40, inciso m) multicitado sí establece los elementos constitutivos del derecho por la inscripción en el Registro de Empresas Certificadas, esto es, que los sujetos (personas que soliciten inscribirse en el registro), el objeto o servicio (inscripción, anualidad o renovación en el registro), cuota y época de pago (anual) están establecidos en dicha ley, por ende, se cumple con el principio de legalidad tributaria, ya que el legislador sí previó los elementos esenciales que permiten al gobernado saber a qué atenerse respecto de la regulación normativa y la actuación de la autoridad.
48. Además, si bien las reglas reclamadas enlistan los requisitos generales para obtener el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas (regla 7.1.1.), así como los particulares a cada una de las modalidades y sus rubros correspondientes (reglas 7.1.2., 7.1.3., 7.1.4. y 7.1.5.), ello no implicaba un trato inequitativo o desproporcionado.

49. Lo consideró así, porque no toda la desigualdad de trato supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal sino dicha transgresión se configura únicamente si esa desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable, al margen de que la quejosa no destacó cuál es el trato diferenciado otorgado por la norma con base en los "factores particulares" que refiere.
50. Precisó que la satisfacción al principio de proporcionalidad tributaria no exige el análisis de la forma en cómo se establece el costo de la cuota aplicable al caso concreto, toda vez que ello se ubica dentro del ámbito de libertad configurativa reservada al Poder Legislativo, quien está facultado para fijarlo libremente, siempre y cuando respete los principios tributarios.
51. Por otra parte, dijo que la constitucionalidad de una contribución, como lo es el derecho reclamado, depende de su vinculación con el gasto público en general, que incluso, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que la conformidad de una contribución con el texto constitucional no depende de la posibilidad de relacionarlo con un determinado plan o programa, sino de su vinculación con el gasto público en general.
52. Lo que evidencia que si bien existe un derecho fundamental de que la recaudación de las contribuciones se destine al gasto público, lo cierto es que, éste comprende todas las erogaciones destinadas tanto a la prestación de servicios públicos, como al desarrollo de la función pública, del Estado, por tanto, estimó ajustado a derecho que lo recaudado conforme al artículo 40, inciso m) de la Ley Federal de Derechos, se destine al mejoramiento de la Administración Aduanera, porque finalmente, tendrá el objetivo de sufragar una carga pública, y no así la satisfacción de un interés privado. Ello, pues el Servicio de Administración Tributaria no constituye un ente individual o privado.
53. Por lo expuesto, negó el amparo solicitado por la quejosa.

54. **Sentencia del tribunal colegiado.** En las consideraciones, el tribunal colegiado del conocimiento resolvió, en lo que interesa para la resolución del presente asunto, lo que a continuación se señala.
55. En el considerando octavo dejó firme el sobreseimiento decretado por la jueza del conocimiento, porque la parte quejosa no planteó argumento frontal alguno con el fin de contrarrestar esa determinación.
56. En el considerando séptimo [sic] analizó los argumentos de improcedencia de la revisión adhesiva del Presidente de la República, relativos a que no se afecta el interés jurídico de la quejosa, ya que ésta realizó el pago de los derechos de manera voluntaria, declarándolos infundados, en atención a que al haber realizado el pago de derechos correspondientes, se actualizó en su perjuicio la aplicación de dicha disposición y, por ende, a partir de entonces estuvo en posibilidad de acudir al amparo en reclamo de tal precepto legal, como en efecto lo hizo y además, la presentación de su demanda fue oportuna.
57. En el considerando noveno [sic] sobreseyó en el juicio por cuanto hace a la nota informativa publicada el 5 de agosto de 2020 en el portal del Servicio de Administración Tributaria, al advertir que la jueza del conocimiento nada dijo en relación con dicho acto, arribando a la conclusión de que se actualizó la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo, por falta de interés jurídico de la solicitante de amparo.
58. En el considerando décimo [sic] determinó que no estaba legalmente facultado para examinar los motivos de agravio que tienden a defender la constitucionalidad, o bien poner de manifiesto la inconstitucionalidad del artículo 40, fracción m), de la Ley Federal de Derechos, toda vez que la materia del recurso de revisión es competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
59. No desconoció que conjuntamente a la norma federal destacada, se impugnó una regla administrativa que podría ser de su conocimiento, como lo es la regla 7.1.1., de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, sin embargo, ese aspecto no podía analizarlo, ya que, en términos del punto Noveno, fracción III, del Acuerdo General 5/2013, el asunto debía enviarse sin haberse efectuado dicho análisis.

60. Corrección de incongruencia. Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 76 de la Ley de Amparo y tomando en cuenta que la congruencia de las sentencias que se dicten en los juicios de amparo es una cuestión de orden público, se procede a corregir de oficio la incongruencia que se advierte en la sentencia recurrida.

61. En primer término, cabe precisar que la quejosa en su demanda de amparo señaló como actos reclamados los siguientes:

1. El Decreto mediante el cual se expide la Ley Federal de Derechos, así como los Decretos que reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos para los Ejercicios Fiscales 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 y de todos ellos, en lo particular el Artículo 40, Inciso m) de la Ley Federal de Derechos vigente en 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020.
2. La Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, particularmente la Regla 7.1.1., fracción XVIII, publicada el 24 de julio de 2020, en el Diario Oficial de la Federación.
3. La Nota Informativa publicada el 5 de agosto de 2020 en el Portal del Servicio de Administración Tributaria.

62. En el considerando segundo de la sentencia que se combate, la jueza del conocimiento precisó como actos reclamados los que a continuación se señalan:

-La discusión, aprobación, expedición, refrendo, promulgación y publicación del decreto mediante el cual se expide la Ley Federal de Derechos, así como de los decretos que reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos para los ejercicios fiscales de dos mil quince, dos mil dieciséis, dos mil diecisiete, dos mil dieciocho, dos mil diecinueve y dos mil veinte; y de todos ellos, en lo particular el artículo 40, inciso m) de la Ley Federal de Derechos vigente en los citados años, y su ejecución.

-La expedición, promulgación y publicación de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para dos mil veinte, particularmente las Reglas 7.1.1., segundo párrafo, 7.2.1., fracción XI, 7.2.2., apartado A, fracción VI, publicadas el veinticuatro de julio de dos mil veinte, en el Diario Oficial de la Federación, y su ejecución; y,

-La expedición, promulgación y publicación de la nota informativa publicada el cinco de agosto de dos mil veinte en el Portal del Servicio de Administración Tributaria, y su ejecución.

63. Como puede advertirse, la jueza del conocimiento fijó de manera incongruente los actos reclamados, pues además de tener como tales al artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos, a la regla 7.1.1., de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020 y a la nota informativa publicada el 5 de agosto de 2020 en el Portal del Servicio de Administración Tributaria, también tuvo como actos reclamados a las reglas 7.2.1., fracción XI y 7.2.2., apartado A, fracción VI, de la citada resolución.
64. En ese orden de ideas, atendiendo a la cuestión efectivamente planteada deben de tenerse como actos reclamados al artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos vigente de 2015 al 2020 y a la regla 7.1.1., fracción XVIII, de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020.
65. Ello es así, en razón de que no se advierte que la quejosa, en los 4 conceptos de violación que hizo valer, haya impugnado las reglas 7.2.1., fracción XI y 7.2.2., apartado A, fracción VI, de la mencionada resolución, de manera destacada ni mucho menos por vicios propios. Resulta aplicable la jurisprudencia P./J. 133/99³.

V. ESTUDIO DE FONDO

66. V.1. Problema jurídico I. El primer aspecto que abordará esta Segunda Sala consiste en analizar los agravios formulados por la recurrente principal en contra de las consideraciones de la sentencia recurrida.
67. La metodología que se utilizará para tal fin implica que se examinen de diversa manera a la que fueron planteados. Ello, en atención a que, conforme a la jurisprudencia P./J. 77/99⁴, el examen del derecho a la legalidad tributaria es previo a los demás de justicia fiscal, dado que, de no respetarse, no es factible proceder al análisis de la proporcionalidad y equidad de una contribución cuyos elementos esenciales no están expresamente establecidos en una ley formal y material.

³ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, noviembre de 1999, página 36, de rubro: "SENTENCIA DE AMPARO. INCONGRUENCIA ENTRE LOS RESOLUTIVOS Y LA PARTE CONSIDERATIVA, EL TRIBUNAL REVISOR DEBE CORREGIRLA DE OFICIO".

⁴ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, agosto de 1999, página 20, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL".

68. Así, en primer término, se estudiarán los agravios por los que se hizo valer la violación a los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica (segundo en una parte) para después atender a los argumentos relativos a la transgresión del principio de irretroactividad (primero) para concluir con los referentes a violaciones a los derechos de proporcionalidad y equidad tributaria (segundo en otra porción), así como destino al gasto público (tercero).

**LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA,
EL ARTÍCULO 40, INCISO M), DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS,
ASÍ COMO LA REGLA 7.1.1., FRACCIÓN XVIII, DE LA PRIMERA
RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS GENERALES
DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2020, TRANSGREDEN DICHO
PRINCIPIO
COMPENDIO DEL AGRAVIO**

69. V.2. Problema jurídico II. En el inciso a) del agravio segundo la recurrente aduce, en esencia, que las consideraciones de la sentencia recurrida son incorrectas, dado que los preceptos reclamados, en oposición a lo que resolvió la jueza de amparo, dejan en completo estado de incertidumbre jurídica a los contribuyentes, ante la ambigüedad e imprecisión sobre su contenido y alcance, ya que imponen un pago que no estaba contemplado con anterioridad.
70. Lo anterior, porque particularmente la regla 7.1.1., de las reglas generales de comercio exterior, claramente establecía que quienes obtuvieran la certificación bajo la modalidad de IVA e IEPS no estaban obligadas al pago correspondiente de derechos, pues no establecía ese requisito, dado que éste solo era aplicable para una de las modalidades, no así para IVA y IEPS.
71. Sin embargo, ahora bajo la interpretación y aplicación de las normas tildadas de inconstitucionales se establece que los contribuyentes en cualquiera de las 4 modalidades de certificación están obligadas al pago de los derechos por certificación, incluso por más de 5 ejercicios.

72. En tal sentido, los preceptos reclamados antes de su emisión (24 de julio de 2020) no señalaban la obligación de pago de los derechos establecidos en el artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos, para obtener la certificación bajo la modalidad de IVA y IEPS.
73. Por tal motivo, alega la quejosa, no sabe a qué atenerse en cuanto al pago del derecho en cuestión, pues cumplió con los requisitos exigidos con las normas legales en su momento; no obstante, conforme a las normas reclamadas de reciente creación, se le exige un requisito que no existía antes.
74. En ese orden de ideas, contrario a lo que resolvió la jueza de distrito, los numerales tildados de inconstitucionales incluso resultan contradictorios entre sí, puesto que las reglas que regulaban los requisitos para obtener la certificación bajo la modalidad de IVA y IEPS, no señalaban como requisito realizar el pago de los derechos, y hoy se exige dicho pago respecto del registro y renovaciones obtenidas anteriormente.
75. Aun y cuando la juzgadora federal señala que coexisten las normas legales de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de las reglas generales en materia de comercio exterior, no se subsana la violación a los principios de legalidad y seguridad jurídica, pues las invocadas reglas no señalaban como requisito el pago de los derechos en cuestión.

EXAMEN DE LOS ARGUMENTOS FORMULADOS

76. Los agravios sintetizados resultan infundados e inoperantes.
77. Como punto de partida conviene traer a colación el contexto normativo que rige la litis constitucional en este asunto, a saber, los artículos 28-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 15-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos vigente de 2015 a 2020 y la regla 7.1.1., fracción XVIII, de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 24 de julio de 2020, que son del tenor siguiente:

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (LIVA)

AMPARO EN REVISIÓN 305/2022

Artículo 28-A. Las personas que introduzcan bienes a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, podrán aplicar un crédito fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deba pagarse por la importación, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deba pagarse por las citadas actividades, siempre que obtengan una certificación por parte del Servicio de Administración Tributaria. Para obtener dicha certificación, las empresas deberán acreditar que cumplen con los requisitos que permitan un adecuado control de las operaciones realizadas al amparo de los regímenes mencionados, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

La certificación a que se refiere el párrafo anterior tendrá una vigencia de un año y podrá ser renovada por las empresas dentro de los treinta días anteriores a que venza el plazo de vigencia, siempre que acrediten que continúan cumpliendo con los requisitos para su certificación.

El impuesto cubierto con el crédito fiscal previsto en este artículo, no será acreditable en forma alguna.

El crédito fiscal a que se refiere este artículo no se considerará como ingreso acumulable para los efectos del impuesto sobre la renta.

Las personas a que se refiere este artículo que no ejerzan la opción de certificarse, podrán no pagar el impuesto al valor agregado por la introducción de los bienes a los regímenes aduaneros antes mencionados, siempre que garanticen el interés fiscal mediante fianza otorgada por institución autorizada, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS (LIEPS)

Artículo 16-A. Las personas que introduzcan bienes a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, podrán aplicar un crédito fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto especial sobre producción y servicios que deba pagarse por la importación, el cual será acreditable contra el impuesto especial sobre producción y servicios que deba pagarse por las citadas actividades, siempre que obtengan una certificación por parte del Servicio de Administración Tributaria. Para obtener dicha certificación, las empresas deberán acreditar que cumplen con los requisitos que permitan un adecuado control de las operaciones

AMPARO EN REVISIÓN 305/2022

realizadas al amparo de los regímenes mencionados, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

La certificación a que se refiere el párrafo anterior tendrá una vigencia de un año y podrá ser renovada por las empresas dentro de los treinta días anteriores a que venza el plazo de vigencia, siempre que acrediten que continúan cumpliendo con los requisitos para su certificación.

El impuesto cubierto con el crédito fiscal previsto en este artículo, no será acreditable en forma alguna.

El crédito fiscal a que se refiere este artículo no se considerará como ingreso acumulable para los efectos del impuesto sobre la renta.

Las personas a que se refiere este artículo que no ejerzan la opción de certificarse, podrán no pagar el impuesto especial sobre producción y servicios por la introducción de los bienes a los regímenes aduaneros antes mencionados, siempre que garanticen el interés fiscal mediante fianza otorgada por institución autorizada, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

LEY FEDERAL DE DERECHOS (LFD)

LEY VIGENTE 2016	LEY VIGENTE 2018	LEY VIGENTE 2017	LEY VIGENTE 2018	LEY VIGENTE 2019	LEY VIGENTE 2020
Artículo 40. Por el trámite y, en su caso, por el otorgamiento de las inscripciones, concesiones o autorizaciones que a continuación se señalan, se pagará el derecho aduanero de inscripciones, concesiones y autorizaciones, conforme a las siguientes cuotas: [...]	Artículo 40. Por el trámite y, en su caso, por el otorgamiento de las inscripciones, concesiones o autorizaciones que a continuación se señalan, se pagará el derecho aduanero de inscripciones, concesiones y autorizaciones, conforme a las siguientes cuotas: [...]	Artículo 40. Por el trámite y, en su caso, por el otorgamiento de las inscripciones, concesiones o autorizaciones que a continuación se señalan, se pagará el derecho aduanero de inscripciones, concesiones y autorizaciones, conforme a las siguientes cuotas: [...]	Artículo 40. Por el trámite y, en su caso, por el otorgamiento de las inscripciones, concesiones o autorizaciones que a continuación se señalan, se pagará el derecho aduanero de inscripciones, concesiones y autorizaciones, conforme a las siguientes cuotas: [...]	Artículo 40. Por el trámite y, en su caso, por el otorgamiento de las inscripciones, concesiones o autorizaciones que a continuación se señalan, se pagará el derecho aduanero de inscripciones, concesiones y autorizaciones, conforme a las siguientes cuotas: [...]	Artículo 40. Por el trámite y, en su caso, por el otorgamiento de las inscripciones, concesiones o autorizaciones que a continuación se señalan, se pagará el derecho aduanero de inscripciones, concesiones y autorizaciones, conforme a las siguientes cuotas: [...]
m). Por la inscripción en el registro de empresas certificadas	m). Por la inscripción en el registro de empresas certificadas	m). Por la inscripción en el registro de empresas certificadas	m). Por la inscripción en el registro de empresas certificadas	m). Por la inscripción en el registro de empresas certificadas	m). Por la inscripción en el registro de empresas certificadas

AMPARO EN REVISIÓN 305/2022

cuota sin ajuste \$24,506.67	cuota sin ajuste \$25,048.27	cuota sin ajuste \$25,874.86	cuota sin ajuste \$28,889.87	cuota sin ajuste \$28,889.87	cuota sin ajuste \$29,747.90
cuota con ajuste \$24,507	cuota con ajuste \$25,048	cuota con ajuste \$25,875	cuota con ajuste \$28,890	cuota con ajuste \$28,890	cuota con ajuste \$29,748
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Los derechos a que se refieren los incisos b), c), d), e), h), k), l), m), n), ñ), o), p) y q) de este artículo se pagarán anualmente.	Los derechos a que se refieren los incisos b), c), d), e), h), k), l), m), n), ñ), o), p) y q) de este artículo se pagarán anualmente.	Los derechos a que se refieren los incisos b), c), d), e), h), k), l), m), n), ñ), o), p) y q) de este artículo se pagarán anualmente.	Los derechos a que se refieren los incisos b), c), d), e), h), k), l), m), n), ñ), o), p) y q) de este artículo se pagarán anualmente.	Los derechos a que se refieren los incisos b), c), d), e), h), k), l), m), n), ñ), o), p) y q) de este artículo se pagarán anualmente.	Los derechos a que se refieren los incisos b), c), d), e), h), k), l), m), n), ñ), o), p) y q) de este artículo se pagarán anualmente.
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Los Ingresos que se obtengan por la recaudación de los derechos establecidos en este artículo se destinarán al Servicio de Administración Tributaria, para el mejoramiento de la Administración Aduanera.	Los Ingresos que se obtengan por la recaudación de los derechos establecidos en este artículo se destinarán al Servicio de Administración Tributaria, para el mejoramiento de la Administración Aduanera.	Los Ingresos que se obtengan por la recaudación de los derechos establecidos en este artículo se destinarán al Servicio de Administración Tributaria, para el mejoramiento de la Administración Aduanera.	Los Ingresos que se obtengan por la recaudación de los derechos establecidos en este artículo se destinarán al Servicio de Administración Tributaria, para el mejoramiento de la Administración Aduanera.	Los Ingresos que se obtengan por la recaudación de los derechos establecidos en este artículo se destinarán al Servicio de Administración Tributaria, para el mejoramiento de la Administración Aduanera.	Los Ingresos que se obtengan por la recaudación de los derechos establecidos en este artículo se destinarán al Servicio de Administración Tributaria, para el mejoramiento de la Administración Aduanera.

REGLA GENERAL DE COMERCIO EXTERIOR (RGCE)

7.1.1. Para los efectos de los artículos 28-A, primer párrafo de la Ley del IVA, 15-A, primer párrafo de la Ley del IEPS y 100-A de la Ley, los interesados en obtener el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas bajo las modalidades de IVA

e IEPS, Comercializadora e Importadora, Operador Económico Autorizado y Socio Comercial Certificado, deberán cumplir con los siguientes requisitos:

[--]

XVIII. Haber realizado el pago del derecho a que se refiere el artículo 40, inciso m) de la LFD, en relación con el Anexo 19 de la RMF vigente a la fecha de presentación de la solicitud del registro.

[--]

78. Pues bien, como se vio al sintetizar la sentencia recurrida, la jueza de amparo al analizar el sistema normativo reclamado consideró que el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas (RECE) en materia de comercio exterior se agrupa en 4 modalidades: 1. IVA y IEPS (Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios) 2. Comercializadora e importadora (Ley Aduanera). 3. Operador Económico Autorizado (Ley Aduanera); y 4. Socio comercial certificado (Ley Aduanera).
79. Al respecto la juzgadora federal destacó que tanto la LIVA como la LIEPS, establecen, coincidentemente, un crédito fiscal equivalente al 100% de los citados impuestos a quienes desarrollen las actividades ahí establecidas, con la condición de que se obtenga la certificación correspondiente por parte del Servicio de Administración Tributaria (SAT), certificación cuyos requisitos se prevén en las RGCE, dentro de ellos, entre otros, el relativo al pago del derecho previsto en el artículo 40, inciso m), de la LFD.
80. Así, la jueza de amparo al examinar el concepto de violación relativo a la transgresión del principio de legalidad tributaria y seguridad jurídica consideró que el artículo 40, inciso m), de la LFD, establece los elementos esenciales de la contribución, es decir, sujetos, objeto, cuota y época de pago, por lo que no se violan dichos principios, dado que se permite al gobernado saber a qué atenerse. Además, las RGCE señalan los requisitos para la obtención del registro en el esquema de certificación de empresas en sus distintas modalidades.
81. Por lo expuesto, concluyó la resolutora federal que los preceptos reclamados no violan los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, ya que prevén que el derecho debe cubrirse por la inscripción, anualidad y renovación del registro del esquema de certificación de empresas en cualquiera de sus 4 modalidades, siendo aplicable el pago

de dicho derecho a la modalidad IVA y IEPS, de conformidad con los numerales 28-A de la LIVA, 15-A de la LIEPS y 100 de la Ley Aduanera (LA), ordenamientos que coexisten en el establecimiento de la modalidades

indicadas.

82. En ese entorno de resolución devienen infundados e inoperantes los agravios formulados por la recurrente principal.
83. Ello es así, porque opuestamente a lo que señala la revisionista, los preceptos reclamados no dejan en estado de incertidumbre a los contribuyentes, dado que son claros, precisos y exactos sobre el contenido y alcance del pago del derecho por la inscripción en el RECE.
84. La LFD vigente en 2015 estableció el citado derecho, por lo que, desde esa fecha, por lo menos, se encuentra contemplado legalmente, de manera que, si a la recurrente quejosa se le otorgó el registro de certificación de empresa certificada en materia de IVA y IEPS, en la modalidad AAA, por un período de 3 años, a partir del 28 de abril de 2015, por parte del SAT, entonces es inconcuso que tenía y tiene la certeza que desde esa data se encontraba obligada al pago del derecho.
85. Así, la regla 7.1.1., fracción XVIII, de las RGCE, lo único que realiza es pormenorizar, detallar o completar que los interesados en obtener el RECE, en cualquiera de sus modalidades, deben cumplir, entre otros requisitos, con el pago del derecho previsto en el artículo 40, inciso m), de la LFD, con la cuota actualizada conforme al anexo 19 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) vigente a la fecha de la presentación de la solicitud del registro.
86. De esa forma, resultan inoperantes los argumentos de la recurrente relativos a que el pago del referido derecho no se establecía con anterioridad a la emisión de la regla general aludida, pues parten de la falsa premisa de que el derecho de que se trata se establece en ellas,

cuando, como se vio, se estableció en la LFD. Al respecto es aplicable la jurisprudencia 2a./J 108/2012 (10a.)⁹.

87. Criterio o *ratio decidendi*: el artículo 40, inciso m), de la LFD y la regla 7.1.1., fracción XVIII, de las RGCE, no transgreden los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, en razón de que los elementos esenciales del derecho por la inscripción en el registro de empresas certificadas se encuentran previstos en un acto formal y materialmente legislativo, es decir, el sujeto (personas interesadas en obtener la inscripción en el registro), el objeto (la prestación del servicio público de otorgamiento de la inscripción), la cuota (la cantidad en numerario a pagar) y la época de pago (anualmente), se establecen en la LFD, y la regla aludida solo establece como requisito el que se haya realizado el pago del referido derecho acorde a la fecha en que se solicite la inscripción, con lo que se genera certeza en la esfera jurídica de los contribuyentes.

IRRETROACTIVIDAD, EL ARTÍCULO 40, INCISO M), DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, ASÍ COMO LA REGLA 7.1.1., FRACCIÓN XVIII, DE LA PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2020, VIOLA DICHO PRINCIPIO
SÍNTESIS DEL AGRAVIO

88. V.3. Problema jurídico III. En el agravio primero la revisionista alega, en lo fundamental, que la sentencia recurrida es ilegal, dado que los preceptos reclamados sí violan el principio de mérito, pues contrario a lo que resolvió la jueza de amparo, el hecho de que una posible hipótesis de pago de derechos estuviera señalada en una ley federal con anterioridad, no implica necesariamente que los contribuyentes -como ella- estuvieran obligados al pago, sino existía la obligación de dicho registro como requisito.
89. Lo anterior, porque fue hasta el 24 de julio de 2020, cuando se modifica la regla de mérito, que se incorpora por primera vez en su fracción XVIII, como requisito para obtener el registro de certificación, el pago del derecho previsto en el artículo 40, inciso m), de la LFD, ya que antes de la fecha

⁹ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XIII, octubre de 2012, tomo 3, páginas 1326, de rubro: "AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE SUSTENTAN EN PREMISAS FALSAS".

indicada no se estableció que para obtener la inscripción en el registro se tenía que pagar el derecho, sino solamente se tenía que hacer el pago del mismo en la modalidad de comercializadora e importadora, u operador económico autorizado.

90. De esa forma, esgrime la recurrente, si no existía la obligación de pago de los derechos al no estar establecida como obligación en las reglas generales emitidas por el SAT, no puede ahora obligarse a su pago, ya que no existía dicha obligación de pago en el caso de empresas con certificación bajo la modalidad de IVA y IEPS, como es su caso.

ANÁLISIS DE LOS AGRAVIOS

91. Los argumentos formulados son infundados e inoperantes.
92. La jueza de amparo al examinar el concepto de violación relativo a la transgresión del principio de irretroactividad consideró, en esencia, que la obligación del pago del derecho por el registro de empresas certificadas no deriva de la RGCE, sino del numeral 40, inciso m), de la LFD vigente desde 2002, por lo que la obligación nace cuando se actualiza el supuesto normativo, esto es, cuando se solicita el registro, por lo que, con independencia de que las RGCE establezcan o no como requisito acreditar el pago del derecho, en todo caso ello no implica que los contribuyentes queden eximidos de su pago.
93. Además, señaló la resolutora federal que el registro de empresas certificadas no es un derecho de los contribuyentes, sino un beneficio fiscal que, en una de sus modalidades, permite obtener un crédito fiscal del 100% del IVA y el IEPS.
94. En ese contexto de decisión resultan infundados e inoperantes los agravios esgrimidos.
95. De diversa forma a lo que alega la recurrente, los artículos reclamados no violan el principio de irretroactividad, porque, como acertadamente lo resolvió la jueza de primer grado, la obligación de pago del derecho por la

inscripción en el registro de empresas certificadas se encuentra contemplada en la LFD. Es este ordenamiento legal el que, por lo menos desde el ejercicio fiscal de 2015 -que es en el que solicitó el registro la recurrente- prevé que el pago de dicha contribución.

96. Así, contrariamente a lo que aduce la revisionista, si la hipótesis legal por la que se previó el pago de derecho por inscripción al registro de empresas certificadas se estableció en una ley federal con anterioridad a la fecha en que presentó su solicitud (2015) y con antelación a la emisión de la regla general 7.1.1., fracción XVIII (2020), es inconcuso que desde esa data (2015) se encuentra obligada al pago del aludido derecho, al margen de la regulación normativa que se estableció en la regla general en comento.
97. Corrobora lo expuesto, el hecho de que el mismo artículo 40, inciso m), párrafo antepenúltimo, de la LFD, establece que la época de pago del derecho por la inscripción en el registro de empresas certificadas, será anualmente, una vez que se solicite, con lo que se acredita que, por lo menos, desde el ejercicio fiscal de 2015, fecha en que realizó su solicitud la recurrente, se encontraba obligada al pago del derecho en comento, dado que en esa anualidad se le otorgó la inscripción correspondiente.
98. En ese orden de ideas, resultan inoperantes todos los argumentos referentes a que en la regla general en comento se establece por primera vez el pago del derecho, dado que parten de una falsa premisa, pues, como se vio, el fundamento normativo del pago del derecho se encuentra contemplado en el artículo 40, inciso m), de la LFD.
99. Criterio o *ratio decidendi*: el artículo 40, inciso m), de la LFD y la regla 7.1.1., fracción XVIII, de las RGCE, no transgreden el principio de irretroactividad de la ley, ya que la obligación de pago del derecho por el servicio de inscripción en el registro de empresas certificadas, se encuentra establecido en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, como lo es la LFD, previo a la solicitud de la inscripción del registro (2015) y con antelación a la emisión de la regla general en comento (2020), toda vez que no es en ésta en donde se establece el pago del derecho, sino solo como un requisito -entre otros- para poder acceder a la inscripción en el registro.

**EQUIDAD TRIBUTARIA, EL ARTÍCULO 40,
INCISO M), DE LA LEY FEDERAL DE
DERECHOS Y LA REGLA 7.1.1., FRACCIÓN
XVIII, DE LA PRIMERA RESOLUCIÓN DE
MODIFICACIONES A LAS REGLAS
GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2020, CONCLUCA
DICHOS PRINCIPIOS
COMPENDIO DEL AGRAVIO**

100. V.4. Problema jurídico IV. En el agravio segundo, inciso b), la revisionista alega que la sentencia recurrida es ilegal, dado que, contrario a lo que resolvió la jueza de amparo, los preceptos reclamados sí violan el principio de equidad tributaria.
101. Lo anterior, porque solicita que se tengan por reproducidos sus conceptos de violación tercero y cuarto, mediante los cuales arguyó que sí transgrede el principio de equidad tributaria, pues el artículo 40, de la LFD, establece diversos montos a pagar a cargo de los contribuyentes siendo que en todos los casos se trata de derechos por "registro" de las correspondientes certificaciones, en específico, por los derechos previstos en los incisos a), j) y m), que establecen el derecho por la inscripción en el registro del despacho de mercancías; el derecho por la inscripción en el registro de transportistas y el derecho por la inscripción del registro de empresas certificadas, respectivamente, cuyo monto es distinto aun cuando se preste el mismo servicio.
102. Por ello, es claro que existe una violación al principio de equidad tributaria, dado que los preceptos reclamados generan un trato diferenciado entre los contribuyentes que se encuentran en el mismo plano de igualdad.
103. Así, contrario a lo que resolvió la jueza de distrito, relativo a que no señalaron los factores particulares del trato diferenciado, lo cierto es que es evidente que el Estado presta el mismo servicio y sin embargo establece diversas cuotas para el mismo propósito.
104. Por tanto, también opuesto a lo que afirma la juzgadora, no se desprende ningún elemento objetivo que permita medir adecuadamente el beneficio ni el aprovechamiento del servicio prestado a la recurrente, ni cuál es el

procedimiento aplicable para inscribir los actos señalados en cada supuesto para así diferenciar el costo distinto en cada caso.

ESTUDIO DE LOS ARGUMENTOS

105. Los sintetizados argumentos son fundados atendiendo a la causa de pedir.
106. Como se vio al reseñar la sentencia recurrida, la jueza de amparo estimó infundado el concepto de violación por el que se hizo valer la transgresión al principio de equidad tributaria. La razón de ello consistió en que la quejosa aquí recurrente no destacó cuál es el trato diferenciado otorgado por las normas reclamadas con base en los factores particulares; máxime que la misma cuota se aplica a todos los contribuyentes que soliciten el registro en el esquema de empresas certificadas.
107. Sin embargo, al solicitar la recurrente que se tengan por reproducidos sus conceptos de violación tercero y cuarto, implícitamente está combatiendo las consideraciones de la sentencia recurrida al abundar o reiterar en los argumentos que propuso, dado que, opuestamente a lo que falló la jueza de primera instancia, sí se advierte que la revisionista quejosa propuso los factores particulares para tratar de evidenciar el trato desigual que a su parecer generan los preceptos reclamados, sin que la justificación para calificar de infundados los respectivos argumentos resulte particularmente completa y robusta. Al respecto es aplicable la jurisprudencia 1a./J. 85/2008*.
108. Por tanto, con fundamento en el artículo 93 de la Ley de Amparo, esta Segunda Sala procede al estudio de los argumentos que dejó de analizar el juez inferior.

CONCEPTOS DE VIOLACIÓN RESUMEN DE LOS ARGUMENTOS

109. Como se vio, la quejosa recurrente aduce que el artículo 40 de la LFD, trasgrede el principio de equidad tributaria, dado que establece diversas

* Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVIII, septiembre de 2008, página 144, de rubro: "AGRAVIOS INOPERANTES EN LA REVISIÓN. SON AQUELLOS QUE SÓLO PROFUNDIZAN O ABUNDAN EN LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, SIN COMBATIR LAS CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA RECURRIDA".

cuotas a pagar a cargo de los contribuyentes siendo que en todos los casos se trata de derechos por "registro" de las correspondientes certificaciones, en específico, por los derechos previstos en los incisos a), j) y m), que establecen el derecho por la inscripción en el registro del despacho de mercancías; el derecho por la inscripción en el registro de transportistas y el derecho por la inscripción del registro de empresas certificadas, respectivamente, cuyo monto es distinto aun cuando se preste el mismo servicio.

110. Sin embargo, el trato diferenciado en la cuota a pagar no encuentra justificación, por lo que se viola el principio de equidad tributaria al tratar de manera desigual a contribuyentes que se encuentran en la misma situación legal, es decir, que solicitan la inscripción en el registro respectivo.

EXÁMEN DE LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN

111. Los argumentos formulados devienen inoperantes.
112. Para emprender un juicio de igualdad o equidad tributaria es necesario contar con un punto de comparación, es decir, con algún parámetro que permita medir a las personas, objetos o magnitudes entre las cuales se afirma existe un trato desigual, en razón de que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo.
113. En ese sentido, la carga argumentativa de proponer el término de comparación implica que sea idóneo, pues debe permitir que efectivamente se advierta la existencia de algún aspecto homologable, semejante o análogo entre los sujetos o elementos comparados.
114. Así, de no proporcionarse el punto de comparación para medir un trato disímil o que éste no sea idóneo, el concepto de violación o agravio en el que se haga valer la violación al principio de igualdad o equidad tributaria

deviene en inoperante. Estas consideraciones están plasmadas en la jurisprudencia 2a.JJ. 54/2018 (10a.)⁷.

115. En el caso la recurrente propone como término de comparación las distintas cuotas del derecho que se paga por la inscripción en el registro de despacho de mercancías (inciso a), por la inscripción en el registro de empresas transportistas (inciso j) y por la inscripción en el registro de empresas certificadas (inciso m), del artículo 40 de la LFD, cuando, a decir de la recurrente, el servicio prestado por el Estado es el mismo, esto es, la "inscripción en el registro".
116. Empero, ese término de comparación no resulta idóneo para emprender un juicio de igualdad ni, consecuentemente, realizar un escrutinio de proporcionalidad para determinar si la diferencia aludida se encuentra justificada constitucionalmente o no.
117. En efecto, el artículo 40⁸, inciso a)⁹, de la LFD para el ejercicio fiscal de 2020, prevé el pago del derecho por la inscripción en el registro del despacho de mercancías con una cuota sin ajuste en cantidad de \$6,478.57 y con cuota con ajuste en cantidad de \$6,479. Dicho precepto en el inciso j)¹⁰, establece el pago del derecho de inscripción en el registro de empresas transportistas con una cuota sin ajuste en cantidad de \$6,896.55 y con cuota con ajuste en cantidad de \$6,897. En el mismo numeral, pero en el inciso m)¹¹, se prescribe el pago del derecho por la inscripción en el registro de empresas certificadas.
118. Si bien a primera vista parecería que la actividad que desempeña el Estado para prestar el servicio es la simple y llana inscripción, lo cierto es que ello no es así atendiendo al objetivo, requisitos y condiciones del registro en el que se inscribe la solicitud respectiva. Esto es, la actividad que desarrolla el Estado al realizar la inscripción no es la misma si la lleva a cabo en el

⁷ Décima Época, Cuarta del Seminario Judicial de la Federación, libro 54, mayo de 2018, tomo II, página 1336, de rubro: "IGUALDAD O EQUIDAD TRIBUTARIA. LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS EN LOS QUE SE HAGA VALER LA VIOLACIÓN A DICHS PRINCIPIOS, SON INOPERANTES SI NO SE PROPORCIONA UN TÉRMINO DE COMPARACIÓN IDÓNEO PARA DEMOSTRAR QUE LA NORMA IMPUGNADA OTORGA UN TRATO DIFERENCIADO".

⁸ "Artículo 40. Por el trámite y, en su caso, por el otorgamiento de las inscripciones, concesiones o autorizaciones que a continuación se señalan, se pagará el derecho aduanero de inscripciones, concesiones y autorizaciones, conforme a las siguientes cuotas:

[...].

⁹ "a). Por la inscripción en el registro del despacho de mercancías \$6,478.57 \$6,479".

¹⁰ "j). Por la inscripción en el registro de empresas transportistas \$6,896.55 \$6,897".

¹¹ "m). Por la inscripción en el registro de empresas certificadas \$29,747.90 \$29,748".

registro del despacho de mercancías; en el registro de empresas transportistas o en el registro de empresas certificadas.

119. En efecto, el artículo 35¹² de la LA establece qué se entiende por despacho aduanero, como una forma de llevar a cabo el despacho de mercancías en el ámbito aduanero, para lo cual toma en cuenta las distintas actividades (actos y formalidades) por las que se da su entrada y salida, de acuerdo con diversas modalidades (tráfico) y regímenes legales, así como en dónde (aduana) y quiénes intervienen en él (autoridades aduaneras e interesados).

120. El artículo 36¹³ de la LA, por su parte, establece que los sujetos que introduzcan o extraigan mercancías están obligados a transmitir a las autoridades aduaneras, mediante un sistema electrónico aduanero, en un documento electrónico, un pedimento de las mercancías, el cual deberá cumplir con los requisitos que señale la autoridad aduanera. El artículo 38-A del citado ordenamiento prevé que, como anexos al pedimento de mercancías, deberá proporcionarse determinada información. El artículo

¹² "Artículo 35. Para efectos de esta Ley, se entiende por despacho aduanero el conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías al territorio nacional y a su salida del mismo, que de acuerdo con los diferentes tráficos y regímenes aduaneros establecidos en el presente ordenamiento, deben realizar ante la aduana, las autoridades aduaneras y quienes introduzcan o extraigan mercancías del territorio nacional, ya sea los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores o tenedores en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como los agentes aduanales o agencias aduanales, empleando el sistema electrónico aduanero. El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas, lo procedente en los casos de contingencias en el sistema electrónico aduanero derivadas de caso fortuito o fuerza mayor".

¹³ "Artículo 36. Quiénes introduzcan o extraigan mercancías del territorio nacional destinándolas a un régimen aduanero, están obligados a transmitir a las autoridades aduaneras, a través del sistema electrónico aduanero, en documento electrónico, un pedimento con información referente a las citadas mercancías, en los términos y condiciones que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas, empleando la firma electrónica avanzada, el sello digital u otro medio tecnológico de identificación.

Dicho pedimento se presentará ante la autoridad aduanera en dispositivo tecnológico o en medio electrónico, junto con las mercancías, a fin de activar el mecanismo de selección automatizado. El dispositivo o medio deberá contar con los elementos técnicos que permitan la lectura de la información contenida en el mismo incluyendo la relativa a los pedimentos; salvo los casos en que se deba proporcionar una impresión del pedimento con la información correspondiente, el cual llevará impreso el código de barras. Lo anterior en los términos y condiciones que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas.

En los pedimentos en los que aparezca la firma electrónica avanzada, sello digital u otro medio tecnológico de identificación y el código de aceptación generado por el sistema electrónico aduanero, se considerará que fueron transmitidos y efectuados por la persona a quien corresponda dicha firma electrónica avanzada, sello digital u otro medio tecnológico de identificación, ya sea del importador, exportador, agente aduanal, agencia aduanal o de sus mandatarios autorizados.

El empleo de la firma electrónica avanzada, sello digital u otro medio tecnológico de identificación que corresponda a cada uno de los importadores, exportadores, agentes aduanales, agencias aduanales y mandatarios autorizados, producirá los mismos efectos que la firma autógrafa de éstos, a que se refiere el Código Fiscal de la Federación".

37 dispone la posibilidad de realizar un pedimento consolidado (que ampare diversas operaciones de una sola persona). El artículo 37-A prescribe los requisitos que deben cumplirse cuando presente el pedimento consolidado. El artículo 38 establece la posibilidad de reexpedición de mercancías y los anexos que deben acompañarse.

121. Ahora, como puede verse, la actividad que desempeña el Estado al prestar el servicio de inscripción en el registro del despacho de mercancías no se reduce al mero acto de "inscribir"¹⁴ la solicitud en el registro, es decir, de tomar los datos de los documentos que deben presentarse según el marco legal aplicable, sino a verificar si efectivamente se cumple con los requisitos previstos en el mismo para que se proceda al registro correspondiente.
122. En el caso de la solicitud en el registro de empresas transportistas, el artículo 127, fracción II, inciso e)¹⁵, de la LA, dispone que el régimen de tránsito interno se debe promover por los importadores o exportadores por conducto de determinados sujetos, y para el caso de dicho tránsito para la importación, el traslado de las mercancías se debe efectuar utilizando los servicios de las empresas inscritas en el registro de empresas transportistas que disponga el reglamento de la referida ley. El artículo 129¹⁶ prevé un supuesto de responsabilidad solidaria de las empresas

¹⁴ "4. Ir. Der. Tomar nota, en algún registro, de los documentos o las declaraciones que han de sostenerse en él según las leyes." <https://dile.repositorio.fiscalia.gob.mx/inscribir>, fecha de consulta 20 de agosto de 2022.

¹⁵ "Artículo 127. El régimen de tránsito interno se promoverá por los importadores, exportadores, por conducto de agente aduanal o agencia aduanal.

[...]

II. Para realizar el tránsito interno a la importación se deberá cumplir con los siguientes requisitos:

[...]

e) Efectuar el traslado de las mercancías utilizando los servicios de las empresas inscritas en el registro de empresas transportistas que disponga el Reglamento.

[...]

¹⁶ "Artículo 129. Serán responsables ante el Fisco Federal del pago de las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, de sus accesorios y de las infracciones que se cometan durante el traslado de las mercancías cualquiera de las siguientes personas:

[...]

La empresa transportista inscrita en el registro que establezca el Reglamento que realice el traslado de las mercancías, será responsable solidaria ante el Fisco Federal del pago de las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, de sus accesorios y de las infracciones que se cometan durante el traslado de las mercancías. El registro de la empresa será cancelado por el Servicio de Administración Tributaria, procediendo a la suspensión provisional del registro hasta en tanto no exista una resolución firme que determine dicha cancelación, cuando con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, las autoridades aduaneras detecten cualquier maniobra tendiente a eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de conformidad con lo señalado en el artículo 144-A de la presente Ley.

Las empresas transportistas deberán mantener los medios de control y seguridad que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas y deberá proporcionar la información y documentación que les sea requerida por las autoridades aduaneras.

[...]

transportistas en el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, de sus accesorios y de las infracciones que se cometan durante el traslado de las mercancías, así como la posibilidad de suspender o cancelar el registro correspondiente; además, dichas empresas deberán mantener los medios de control y seguridad que señale el SAT mediante reglas de carácter general. El artículo 131, fracción III, del mismo cuerpo legal, ordena que en el tránsito internacional de mercancías por territorio el traslado de las mismas se debe efectuar mediante las empresas inscritas en el registro de empresas transportistas. El artículo 133, fracción II, establece un supuesto de responsabilidad solidaria en el caso de tránsito internacional de mercancías por el territorio nacional para las empresas inscritas en el registro de empresas transportistas. Finalmente, el artículo 144-B establece los supuestos en que la autoridad fiscal podrá cancelar el registro de las empresas transportistas.

123. Así, de igual forma que en la solicitud de registro del despacho de mercancías, en el registro de empresas transportistas la actividad que desempeña el Estado no es la sola "inscripción" en el mismo, sino que requiere que se verifique una serie de requisitos que, en su caso, dará lugar a ello.
124. Por lo que se refiere al registro de empresas certificadas, el numeral 100-A¹⁷ de la LA, establece los requisitos que deberán cumplir dichas

¹⁷ Artículo 100-A. El Servicio de Administraciones Tributaria podrá autorizar la inscripción en el registro de empresas certificadas, incluso en la modalidad de operador económico autorizado, a las empresas que cumplan con los requisitos siguientes:

I. Que estén constituidas conforme a la legislación mexicana;
 II. Que se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales;
 III. (DEROGADA, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2013)
 IV. Que demuestren el nivel de cumplimiento de sus obligaciones aduaneras en los términos que determine el Servicio de Administraciones Tributaria mediante reglas;
 V. (DEROGADA, D.O.F. 9 DE DICIEMBRE DE 2013)
 VI. Que designen a las empresas transportistas autorizadas para efectuar el traslado de las mercancías de comercio exterior, señalando su denominación, y clave del registro federal de contribuyentes.
 VII. En su caso, que cumplan con los estándares mínimos de seguridad y demás requisitos que el Servicio de Administraciones Tributaria establezca mediante reglas.
 La inscripción en el registro de empresas certificadas también podrá autorizarse a las personas físicas o morales que intervienen en la cadena logística como prestadores de servicios para la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, siempre que cumplan con los requisitos que se señalan en este artículo y los que establezca el Servicio de Administraciones Tributaria mediante reglas.

empresas para inscribirse en el referido registro. El artículo 100-B, por su parte, prevé cuáles serán las facilidades a las que tendrán derecho. El ordinal 100-C dispone la facultad de la autoridad de cancelar la autorización en el registro siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 144-A del mismo ordenamiento.

125. Así, como fácilmente puede concluirse, tanto el objetivo, requisitos y condiciones de cada uno los registros aludidos y la cuota que se paga por inscribirse a los mismos por parte de los contribuyentes, es diferente, por lo que no resulta un término idóneo u óptimo para poder realizar su comparación y, consecuentemente, verificar si la diferencia entre los mismos resulta razonable.
126. No es obstáculo a lo expuesto que los referidos registros se encuentren establecidos como medios de control del ámbito aduanero, en razón de que, como se puso, de relieve responden a un distinto objetivo, requisitos y condiciones que cumplir por los contribuyentes, pues la actividad que desempeña el estado por el servicio de inscripción en tales registros previstos en el artículo 40 de la LFD, es diverso, por lo que no es posible comparar las cuotas que se paga por cada uno de ellos.
127. Criterio o *ratio decidendi*, el artículo 40, inciso m), de la LFD no transgrede el principio de equidad tributaria al no establecer las mismas cuotas para los derechos previstos en sus incisos a), j) y m), dado que el registro de empresas transportistas y el registro de empresas certificadas a que se refieren estas porciones normativas, no son un término de comparación válido, al no encontrarse en la misma situación que el registro de empresas certificadas.

**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, EL ARTÍCULO 40, INCISO M),
DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS Y LA REGLA 7.1.1.,
FRACCIÓN XVIII, DE LA PRIMERA RESOLUCIÓN DE**

Para obtener la autorización prevista en el presente artículo, los interesados deberán presentar solicitud ante el Servicio de Administración Tributaria, acompañando la documentación que se establece en reglas, con la cual se acredite el cumplimiento de los requisitos necesarios para su obtención.

La inscripción en el registro de empresas certificadas deberá ser renovada por las empresas, en los plazos y condiciones que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas, siempre que se acredite que cumplen con los requisitos señalados para su inscripción. La resolución deberá emitirse en un plazo no mayor a 180 días naturales, contados a partir de la fecha de recepción de la solicitud. Transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución que corresponda, se entenderá que la misma es favorable.

En ningún caso procederá la renovación de la inscripción o la autorización de una nueva inscripción, cuando a la empresa le hubiera sido cancelada su autorización para estar inscrita en el registro de empresas certificadas, dentro de los cinco años anteriores".

**MODIFICACIONES A LAS REGLAS
GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR
PARA 2020, CONCULCA DICHO PRINCIPIO
SÍNTESIS DEL MOTIVO DE QUEJA**

- 128.V.5. Problema jurídico V. En el agravio segundo, inciso c), la revisionista aduce que la sentencia recurrida es ilegal, porque, contrariamente a lo que resolvió la jueza de amparo, los preceptos reclamados sí violan el principio de proporcionalidad tributaria.
129. Ello porque si bien es cierto que, como lo resolvió la jueza de amparo, el poder legislativo tiene la libertad de imponer las cuotas a cubrir, también lo es que, como lo hizo valer en su concepto de violación tercero, los derechos materia de análisis pierden su naturaleza -como contribuciones- de derechos para convertirse en impuestos, al no ser un servicio que solicitan los contribuyentes.
130. Las normas reclamadas imponen la obligación a quienes obtienen una certificación de pagar anualmente una cantidad por la inscripción en el registro de certificaciones, cuando dicho gasto debería ser cubierto a título de impuestos por todos los mexicanos, ya que el Estado es quien tiene, en todo caso, el interés de contar con un registro de las certificaciones que emite.

ESTUDIO DE LOS ARGUMENTOS

131. Los compendiados agravios resultan inoperantes.
132. Lo inidóneo de los argumentos propuestos reside en 2 razones.
133. La primera es que parten de la falsa premisa consistente en que la naturaleza de los derechos contenidos en los preceptos reclamados los toma en impuestos al no solicitarse el servicio por los contribuyentes a los que se les cobran.
134. Esa premisa es falsa, dado que, inversamente a lo que alega la recurrente, el derecho previsto en el artículo 40, inciso m), de la LFD, se solicita, forzosa e ineludiblemente, por los contribuyentes que pretenden inscribirse

en el registro de empresas certificadas. Por tanto, su argumento es inoperante. Al respecto es aplicable la jurisprudencia 2a/J 108/2012 (10a.)¹⁸.

135. La segunda razón de inoperancia consiste en que los argumentos de la revisionista giran en torno a cuestiones de política fiscal en el diseño normativo del precepto reclamado.
136. El diseño del sistema tributario a nivel de leyes pertenece al ámbito competencial del Poder Legislativo y, para configurar los tributos desde el punto de vista normativo, debe definir la política tributaria, entendida como todos aquellos postulados, directrices, criterios o lineamientos fijados por el Estado para distribuir la carga impositiva que recaerá en el sistema económico con el objetivo de financiar los gastos públicos a través de la percepción de ingresos tributarios.
137. En ese ámbito de facultades constitucionales, el legislador considerará aspectos tales como: a) La estructura formal y funcional del sistema impositivo; b) La distribución social, sectorial y espacial de la carga impositiva; c) Los efectos paramétricos de los tributos sobre el comportamiento de los agentes económicos; y, d) La utilización de dichos efectos como herramientas dinámicas de acción del Estado sobre el sistema económico, con miras a influir en el ritmo y dirección del proceso de desarrollo.
138. En ese tenor, si la configuración del sistema impositivo atiende a la política tributaria que el legislador estima idónea en un momento determinado y el desarrollo de dicha actividad en un entorno democrático corresponde de manera exclusiva al Poder Legislativo, ello implica que las razones o consideraciones que hubiese tenido en cuenta para crear un tributo y, en particular, para determinar el correspondiente objeto gravado que en su concepto manifieste idoneidad para contribuir al gasto público, escapan al escrutinio constitucional que pudiera emprenderse en sede jurisdiccional, habida cuenta que la Constitución no establece parámetro alguno al que deba ceñirse la política tributaria que decida emplear el legislador con tal finalidad, lo que no implica la inobservancia de otros principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley

¹⁸ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIII, octubre de 2012, tomo 3, página 1326, de rubro: "AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE SUSTENTAN EN PREMISAS FALSAS".

en materia impositiva. Las anteriores consideraciones se encuentran contenidas en la tesis aislada P. XXXIX/2011¹⁹.

139. Criterio o *ratio decidendi*, así, entonces, lo que intenta combatir la recurrente es la elección del legislador al diseñar normativamente el artículo 40, inciso m), de la LFD, esto es, que el servicio que presta el Estado por la inscripción en el registro de empresas certificadas no debió gravarse a través de la categoría tributaria derecho, sino mediante la figura del impuesto. Sin embargo, esta Segunda Sala del Tribunal Constitucional no cuenta con un estándar normativo constitucional para realizar el escrutinio jurisdiccional en sede constitucional al respecto, dado que ello cae en el amplio margen de configuración normativa del sistema tributario.

140. Es cierto que esta Suprema Corte en la tesis aislada Plenaria²⁰ y en la jurisprudencia 2a. 19/2003²¹, ha establecido que para analizar la constitucionalidad de una prestación patrimonial pública o tributo válidamente debe desentrañar su naturaleza jurídica con independencia del *nomen iuris* que haya utilizado el legislador o las partes, para lo cual debe atenderse a su diseño normativo, e incluso, conforme a la tesis aislada 1a. XXXVI/2012 (10a.)²², ese control constitucional no implica invasión de las esferas de otro poder ni que establezcan vía interpretación.

¹⁹ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro I, octubre de 2011, tomo 1, página 595, de rubro: "POLÍTICA TRIBUTARIA. LAS RAZONES Y CONSIDERACIONES EXPRESADAS EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE UN TRIBUTO, SE ENCUENTRAN INMERSAS EN EL CAMPO DE AQUELLA, POR LO QUE NO ESTÁN SUJETAS AL ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL EN SEDE JURISDICCIONAL".

²⁰ Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, volúmen 79, primera parte, página 28, de rubro: "TRIBUTOS. SU ESTUDIO DEBE REALIZARSE DE ACUERDO CON SU VERDADERA NATURALEZA JURÍDICA, INDEPENDIEMENTE DE LA DENOMINACIÓN QUE LE DEN LAS PARTES O INCLUSO LA LEY".

²¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, marzo de 2003, página 301, de rubro: "INGRESOS PÚBLICOS. PARA VERIFICAR SU APEGO A LOS PRINCIPIOS QUE CONFORME A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS RIGEN SU ESTABLECIMIENTO, LIQUIDACIÓN Y COBRO, DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA, CON INDEPENDENCIA DE LA DENOMINACIÓN QUE LES DÉ EL LEGISLADOR ORDINARIO".

²² Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro VI, marzo de 2012, tomo 1, página 177, de rubro: "INGRESOS PÚBLICOS. EL ANÁLISIS DE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS DISPOSICIONES NORMATIVAS QUE LOS PREVEN POR PARTE DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, NO IMPLICA QUE SE INVADAN LAS ATRIBUCIONES DEL PODER LEGISLATIVO NI QUE SE ESTABLEZCAN PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS O CONTRIBUCIONES VÍA INTERPRETACIÓN".

141. Empero, el control constitucional que en materia tributaria ejerce este Alto Tribunal no llega al extremo de exigirle al legislador que esté obligado a elegir o que se decante por determinada categoría tributaria (impuesto, derecho, aportación de seguridad social o contribución de mejoras, acorde a lo previsto en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación), dado que, como se dijo, no existe parámetro normativo constitucional para tal efecto.

**GASTO PÚBLICO, EL ARTÍCULO 40, INCISO M), DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS Y LA REGLA 7.1.1., FRACCIÓN XVIII, DE LA PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2020, CONCLUCA
DICHO PRINCIPIO
SÍNTESIS DEL MOTIVO DE QUEJA**

142. V.6. Problema jurídico VI. En el agravio tercero, la revisionista impugna, de manera destacada, que la sentencia recurrida deviene ilegal, porque las consideraciones que vertió la jueza de amparo son fruto de una incorrecta apreciación de los actos reclamados.
143. Lo expuesto, porque como lo manifestó en su demanda de amparo, las normas reclamadas en realidad establecen un tributo que tienen la naturaleza de un impuesto y no de un derecho, por lo que su destino debería ser para sufragar el gasto público en general.

ESTUDIO DE LOS AGRAVIOS

144. Los agravios esgrimidos devienen inoperantes.
145. Lo inocuo de ello se da por 2 razones:
146. La primera razón de inoperancia reside en que no combate todas y cada una de las consideraciones de la sentencia recurrida. En efecto, la jueza de amparo para considerar infundado el cuarto concepto de violación, manifestó, en síntesis, que, de acuerdo con la tesis aislada 1a. LXVI/2020, la conformidad de una contribución no depende de la posibilidad de relacionarlo con un determinado plan o programa, sino de su vinculación con el gasto público general.

147. Así, señaló, el derecho al gasto público comprende todas las erogaciones destinadas tanto a la prestación de servicios públicos como al desarrollo de la función pública del Estado, entre los cuales se encuentra el mejoramiento de la administración aduanera como destino de los derechos previstos en el artículo 40 de la LFD, en la medida en que finalmente lo recaudado tendrá como fin sufragar una carga pública, no la satisfacción de un interés particular.
148. Además, el SAT no es un ente individual o privado, ya que su naturaleza jurídica es de una entidad pública cuya función tiene inherentemente un sentido social y alcance colectivo, máxime que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución no exige que el destino al gasto público se asocie exclusivamente con una colectividad determinada.
149. Ahora, la revisionista lejos de impugnar directa y contundentemente todas y cada una de esas consideraciones, se limita a señalar que son fruto de una incorrecta apreciación de los actos reclamados, lo que de ninguna forma controvierte la argumentación de la sentencia recurrida, de manera que, si no impugna todas y cada una de esas consideraciones, sus argumentos son inoperantes. Al respecto es aplicable la jurisprudencia 1a./J. 19/2012 (9a.)²⁹.
150. Por si lo anterior fuera poco, la segunda razón de inoperancia radica en que la revisionista insiste, falazmente, en que las normas reclamadas no establecen un derecho, sino un impuesto, premisa que ya se ha considerado inexacta en esta ejecutoria, por lo que ese argumento tampoco tiene los méritos suficientes para desestimar las consideraciones de la sentencia recurrida.

²⁹ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XIII, octubre de 2012, tomo 2, página 791, de rubro: "AGRAVIOS INOPERANTES. SON AQUELLOS QUE NO COMBATEN TODAS LAS CONSIDERACIONES CONTENIDAS EN LA SENTENCIA RECURRIDA".

VI. REVISIÓN ADHESIVA

151. En las condiciones descritas, al ser infundados e inoperantes los agravios formulados en la revisión principal, la revisión adhesiva interpuesta ha quedado sin materia.
152. Ello, porque ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés jurídico de las recurrentes adherentes para interponer las adhesivas. Al respecto, resulta aplicable lo sustentado en la jurisprudencia 1a./J. 71/2008²⁴.

VII. DECISIÓN

153. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye que, al resultar infundados e inoperantes los agravios, procede modificar la sentencia recurrida, negar el amparo y protección de la justicia federal a la parte quejosa y dejar sin materia la revisión adhesiva.

Por lo anteriormente expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. En la materia del recurso, competencia de esta Segunda Sala, se modifica la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a Autopartes Walker, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable, contra el artículo 40, inciso m), de la Ley Federal de Derechos vigente de 2015 a 2020 y la regla 7.1.1., fracción XVIII, de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020.

TERCERO. Se declara sin materia la revisión adhesiva.

Notifíquese con testimonio de esta ejecutoria. En su oportunidad, archívese el toca como asunto concluido.

²⁴ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de 2006, página 266, de rubro: "REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE".

AMPARO EN REVISIÓN 305/2022

En términos de lo previsto en los artículos 110 y 113 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública; así como en el Acuerdo General 11/2017, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado el dieciocho de septiembre de dos mil diecisiete en el Diario Oficial de la Federación, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.

PROYECTO