



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
PROGRAMA DE POSGRADO EN DERECHO  
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

**La aplicación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación bajo los estándares del paradigma del Estado constitucional.**

# **TESIS**

QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE:  
**MAESTRO EN DERECHO**

PRESENTA:

**Juan Manuel de la Torre Salgado**

DIRECTOR DE TESIS:

**Dr. Gonzalo Levi Obregón Salinas**  
Posgrado en Derecho FES ACATLÁN

Santa Cruz Acatlán, Naucalpan, Estado de México.

Diciembre 2019



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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



## índice

<b>Introducción.</b> -----	I
<b>Abreviaturas.</b> -----	IV
 <b>Capítulo I</b>	
<b>1.- Aproximación del nuevo paradigma del Estado constitucional en el sistema jurídico mexicano.</b> -----	1
<b>1.1.- Estado legislativo imperante en México y el cambio de paradigma hacia el Estado constitucional.</b> -----	1
<b>1.1.1.- La concepción del paradigma.</b> -----	4
<b>1.1.2.1.- Los paradigmas en la ciencia jurídica: Estado Legislativo y Estado Constitucional.</b> -----	5
<b>1.1.2.- Breve reseña del Estado legislativo y sus características.</b> -----	7
<b>1.1.2.1.- El estatismo.</b> -----	8
<b>1.1.2.2.- El positivismo ontológico y el legicentrismo.</b> -----	10
<b>1.1.2.3.- El positivismo ideológico.</b> -----	11
<b>1.1.2.4.- El formalismo interpretativo y la insularidad del derecho.</b> -----	12
<b>1.1.2.5.- El positivismo metodológico.</b> -----	13
<b>1.1.3.- Breve reseña del Estado constitucional y sus características en contraposición con el Estado legal.</b> -----	14
<b>1.1.3.1.- La apertura del sistema jurídico como ruptura del estatismo.</b> -----	15
<b>1.1.3.2.- Neoconstitucionalismo y principios.</b> -----	16
<b>1.1.3.3.- El neoconstitucionalismo ideológico.</b> -----	17
<b>1.1.3.4.- La interpretación conforme y la multidisciplinariedad.</b> -----	18
<b>1.1.3.5.- Neoconstitucionalismo metodológico.</b> -----	19
<b>1.1.4.- El cambio de paradigma jurídico europeo en la concepción de Gustavo Zagrebelsky.</b> -----	20
<b>1.1.5.- El papel de la Constitución en el nuevo paradigma.</b> --	22
<b>1.1.6.- El principio de legalidad como eje central del cambio de paradigma.</b> -----	24
<b>1.1.7.- La pluralidad como problema en el nuevo paradigma.</b> -----	29
<b>1.1.8.- Estado legislativo imperante en México y el cambio de paradigma hacia el Estado constitucional.</b> -----	32
<b>1.1.9.- El enfoque político como pilar del paradigma del Estado legislativo.</b> -----	35
<b>1.1.10.- La visión del derecho como acto del habla; un panorama de solución diverso.</b> -----	36
<b>1.1.10.1.- Los problemas semánticos del derecho, una visión al derecho positivo.</b> -----	39
<b>1.1.11.- ¿Cómo superar la sujeción a la norma jurídica dentro del paradigma del Estado Legislativo?</b> -----	42
<b>1.2.- Cultura del garantismo e influencia de las teorías de derechos fundamentales.</b> -----	45
<b>1.2.1.- Teoría del derecho de Luigi Ferrajoli dentro del paradigma constitucional.</b> -----	46
<b>1.2.2.- La noción de derechos fundamentales y su comprensión de los derechos humanos.</b> -----	47
<b>1.2.3.- El universalismo como principio de los derechos fundamentales.</b> -----	48
<b>1.2.4.- Clasificación de los derechos fundamentales.</b> -----	49

1.2.5.- Garantías en la concepción de Ferrajoli y su aplicabilidad en el nuevo paradigma constitucional. -----	51
1.2.6.- Garantías primarias y garantías secundarias. -----	52
1.2.7.- Los derechos sobre el papel como crítica a la teoría garantista. -----	53
1.3.- Las ficciones jurídicas y la ductilidad de la norma jurídica. ---	56
1.3.1.- Las ficciones jurídicas desde la visión de Vaihinger y Kelsen. -----	57
1.3.2.- El derecho dúctil. -----	59
1.4.- El papel de la moral y la justicia dentro del nuevo paradigma.	61
1.4.1.- Los conceptos de ética y moral. -----	61
1.4.2.- La relación entre el derecho y la moral en el nuevo paradigma. -----	62
1.4.3.- Crítica a la postura de Alexy. -----	63
1.4.4.- El concepto de la justicia. -----	65
1.4.5.- La justicia según John Rawls. -----	67
1.4.6.- Los derechos de justicia. -----	68
1.4.7.- La conclusión de Kelsen. -----	70
1.5.- Los principios dentro del marco del Estado constitucional. ---	70
1.5.1.- La estructura abierta del derecho positivo como punto de partida para la aplicación de principios. -----	71
1.5.2.- La identificación de los principios según Guastini. ---	73
1.5.3.- Positivización de los principios. -----	73
1.5.4.- ¿Es posible la ponderación de principios? -----	75
1.6.- La dignidad humana como principio; alcance e integración del concepto de verdad como finalidad ideal del derecho. -----	76
1.6.1.- La concepción general de dignidad. -----	76
1.6.2.- La concepción particular de dignidad. -----	77
1.6.3.- Kant y su percepción de dignidad. -----	78
1.6.4.- La dignidad y sus conexiones en el pensamiento de Kant. -----	80
1.6.5.- Principales críticas a la noción de Kant. -----	83
1.6.6.- El efecto valorativo de la posguerra del concepto de dignidad. -----	84
1.6.7.- El aspecto de la necesidad dentro de la concepción de dignidad. -----	85
1.6.8.- La dimensión individual frente a la dimensión social de la dignidad. -----	87
1.6.9.- La verdad en el Estado constitucional. -----	88
1.6.10.- El concepto de la verdad. -----	89
1.6.11.- La búsqueda de la verdad abierta y plural. -----	90
1.7.- El derecho como ciencia multidisciplinaria dentro del paradigma del Estado Constitucional. -----	91

## Capítulo II

2.- Ámbito jurídico de las operaciones inexistentes. -----	94
2.1.- Aplicabilidad de los tratados internacionales como primer punto del ámbito jurídico supranacional. -----	95
2.1.1.- Convención de Viena. -----	95
2.1.1.1- <i>Pacta sunt servanda</i> y territorialidad. -----	96
2.1.1.2.- Observancia y posibles conflictos con el derecho interno. -----	98
2.1.1.3.- Irretroactividad. -----	99
2.1.2.- Reforma Constitucional del 10 de junio de 2011. -----	100

2.1.2.1.- Posición jerárquica de los tratados internacionales. -----	102
2.1.2.2.- Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. -----	105
2.2.- Principio <i>pro personae</i> . -----	106
2.2.1.- El principio <i>pro personae</i> en la doctrina. -----	108
2.3.- La dignidad humana en la legislación supranacional. -----	112
2.3.1.- La dignidad humana en la jurisprudencia nacional. ---	119
2.4.- Mínimo vital como derecho humano emanado del principio de dignidad. -----	120
2.5.- Derechos humanos y derechos fundamentales. -----	124
2.5.1.- Derechos humanos y fundamentales en el ámbito fiscal. -----	125
2.6.- Derechos fundamentales universales y transversales contenidos en la legislación supranacional y aplicables al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. -----	128
2.6.1.- Debido proceso. -----	129
2.6.2.- Derecho a la verdad. -----	134
2.6.3.- ¿Qué se considera un plazo razonable? -----	136
2.6.4.- La tutela judicial efectiva incorporada al debido proceso. -----	137
2.6.5.- Autoridad Competente. -----	139
2.6.6.- Presunción de inocencia. -----	141
2.6.7.- Principio <i>Non bis in ídem</i> . -----	142
2.7.- Regulación de operaciones inexistentes en materia fiscal. --	145
2.7.1.- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como fuente del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. -----	145
2.7.2.- Fundamento constitucional del procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. -----	146
2.7.3.- Exposición de motivos. -----	148
2.8.- El procedimiento comprendido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. -----	151
2.8.1.- Primer párrafo: Presunción de inexistencia y oficio de presunción. -----	152
2.8.1.1.- Activos, personal, infraestructura y capacidad material como elementos base del procedimiento. -----	154
2.8.1.2.- La no localización como elemento adicional. -----	155
2.8.1.3.- La discrecionalidad de la Autoridad Fiscal. -	156
2.8.1.4.- El primer objeto del procedimiento. -----	158
2.8.1.5.- El medio de verificabilidad. -----	159
2.8.2.- Segundo párrafo: Notificación del oficio de presunción y periodo probatorio. -----	159
2.8.2.1.- Notificación en tres vías. -----	160
2.8.2.2.- Publicaciones. -----	161
2.8.2.3.- Pruebas. -----	162
2.8.2.4.- Plazo probatorio. -----	163
2.8.3.- Tercer párrafo: la prórroga. -----	163

2.8.4.- Cuarto párrafo: Análisis de documentación e información aportada como prueba, requerimiento, resolución y notificación de la resolución. -----	164
2.8.4.1.- El requerimiento. -----	165
2.8.4.2.- Plazo de 50 días para analizar las pruebas y emitir la resolución. -----	167
2.8.4.3.- Plazo para publicar el listado definitivo. ----	168
2.8.5.- Quinto párrafo: Efectos de la publicación del listado definitivo. -----	171
2.8.6.- Sexto párrafo: Listado de desvirtuados y de resoluciones o sentencias favorables. -----	174
2.8.7.- Séptimo párrafo: Resolución fuera de plazo. -----	175
2.8.8.- Octavo párrafo: Segunda parte del procedimiento. ---	175
2.8.8.1.- Notificación. -----	177
2.8.8.2.- Pruebas, requerimiento, prórroga y resolución. -----	177
2.8.9.- Fase post procedimiento: ¿simulación o inexistencia?	179
2.9.- Sanciones ulteriores. -----	183
2.9.1.- Cancelación de sello digital. -----	183
2.9.2.- Tipo penal. -----	184

### Capítulo III

3.- Análisis de los aspectos sustantivos y adjetivos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación bajo la perspectiva del Estado constitucional. -----	186
3.1.- La asistematicidad del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. -----	188
3.1.1.- El problema fáctico a combatir: la venta de facturas. –	189
3.1.2.- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como fuente del derecho fiscal. -----	191
3.1.3.- La jurisprudencia y la delimitación de la materia fiscal.	192
3.1.4.- Obligaciones del Contribuyente. -----	196
3.1.5.- Sistemática del derecho fiscal: ¿regulación de la facticidad o de sus consecuencias? -----	197
3.1.6.- El doble objeto del procedimiento, incursión al elemento fáctico. -----	199
3.2.- Los problemas formales en la positivización del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. -----	208
3.2.1.- La facultad discrecional respecto al primer objeto: la suficiencia de elementos. -----	210
3.2.2.- Los problemas semánticos: activos, infraestructura, capacidad material y simulación. -----	213
3.2.2.1.- Activos. -----	213
3.2.2.1.1.- La concepción de activos de conformidad con el SAT. -----	216
3.2.2.2.- Infraestructura. -----	222
3.2.2.2.1.- La concepción de infraestructura de conformidad con el SAT. -----	224
3.2.2.3.- Capacidad material. -----	226
3.2.2.3.1.- La concepción de capacidad material de conformidad con el SAT. -----	230
3.2.3.- Listado de presuntos y la dignidad del contribuyente.	231
3.2.3.1.- El listado de presuntos en cifras. -----	234

<b>3.2.3.2.-</b> La solución de la reforma, los listados de desvirtuados y sentencias favorables. -----	236
<b>3.2.4.-</b> La ausencia de regulación del segundo procedimiento y la reserva de ley. -----	237
<b>3.3.-</b> Los problemas en la ejecución y resolución del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. -----	240
<b>3.3.1.-</b> La indeterminación probatoria como generadora de casos difíciles. -----	241
<b>3.3.1.1.-</b> La indeterminación probatoria en el concepto de activos. -----	242
<b>3.3.1.2.-</b> La indeterminación probatoria en el concepto de infraestructura y capacidad material. ---	244
<b>3.3.2.-</b> La notificación inicial del segundo procedimiento. ----	246
<b>3.3.3.-</b> La reclasificación del objeto en la resolución: de inexistencia a simulación. -----	247
<b>3.3.4.-</b> Problematicación del verdadero objetivo y la correcta sanción. -----	252
<b>3.3.4.1.-</b> ¿Por qué se configura el principio <i>non bis in idem</i> ? -----	253
<b>3.3.4.2.-</b> Objetivo penal. -----	254
<b>3.3.4.3.-</b> Objetivo recaudatorio. -----	255
<b>3.3.4.4.-</b> Objetivo inhabilitatorio. -----	262
<b>3.4.-</b> Las consecuencias de la incertidumbre jurídica propiciada por los problemas formales en la positivización y los materiales en la ejecución y resolución del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. -----	264

#### **Capítulo IV**

<b>4.-</b> ¿Es posible la adecuación del procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF a los estándares del Estado Constitucional? ---	269
<b>4.1.-</b> Hacia una regulación efectiva para detectar y sancionar la práctica de otorgar efectos fiscales a operaciones inexistentes dentro del nuevo paradigma del Estado constitucional. -----	270
<b>4.2.-</b> El respeto al principio de legalidad en el cambio de paradigma. -----	272
<b>4.2.1.-</b> La Resolución Miscelánea Fiscal como fuente de criterios normativos. -----	273
<b>4.2.2.-</b> La aplicación de estricta de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. -----	280
<b>4.3.-</b> La dignidad humana como eje rector del procedimiento. ----	282
<b>4.3.1.-</b> Importancia procesal de los listados de presuntos vs utilidad práctica. -----	283
<b>4.4.-</b> El principio de verdad y la multidisciplinariedad como vectores de cambio. -----	284
<b>4.4.1.-</b> El Servicio de Administración Tributaria y su relación con el principio de verdad. -----	284
<b>4.4.2.-</b> El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y su relación con el principio de verdad. -----	286
<b>4.4.3.-</b> El contribuyente y su relación con el principio de verdad. -----	287
<b>4.5.-</b> Adiciones y modificaciones a la regla 1.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2019. -----	288



4.6.- Aplicación puntual del artículo 41 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. -----	296
4.6.1.- Revisión presupuestal del gasto de peritajes. -----	300
4.7.- Manual del auditor de operaciones inexistentes como parte integrante de las Estrategias de Fiscalización para el Auditor. ----	307
4.8.- Manual de soporte de operaciones para contribuyentes. ----	316
4.9.- Conclusiones. -----	318
4.10.- Resultados. -----	323

<b>Bibliografía.</b> -----	329
----------------------------	-----

<b>Anexo 1:</b> Oficio No. 0610100139418 de fecha 26 de septiembre de 2018. (Oficio de información por parte del SAT). -----	334
<b>Anexo 2:</b> Oficio No. 0610100031919 de fecha 21 de marzo de 2019. (Oficio de información por parte del SAT). -----	375
<b>Anexo 3:</b> Oficio No. UE-SI-1157/2019 de fecha 17 de septiembre de 2019 (Oficio de información por parte del TFJA). -----	404
<b>Anexo 4:</b> Proyecto de regla de la RMF. -----	410
<b>Anexo 5:</b> Proyecto de Estrategia de Fiscalización para el Auditor. -----	414
<b>Anexo 6:</b> Proyecto de manual para contribuyente (folleto informativo). -----	418

## **Introducción.**

Con el fin de aumentar los ingresos tributarios, en 2014, fueron implementadas varias reformas al Código Fiscal de la Federación, entre ellas la adición del artículo 69-B, precepto legal que prevé un procedimiento para detectar y sancionar la práctica de la compra-venta de facturas y el posterior efecto legal que los contribuyentes otorgaban a dichos comprobantes fiscales.

Ahora bien, el combate a dicha práctica implica un procedimiento complejo y extenso, puesto que el objeto del mismo es dilucidar, en un primer momento, que el contribuyente contara con los elementos necesarios para llevar a cabo las operaciones comerciales o de prestación de servicio por él facturadas y, en un segundo momento, demostrar la existencia plena de esa operación.

No obstante, la fundamentación de un procedimiento tendiente a identificar la facticidad de la realización de operaciones comerciales y prestaciones de servicios, se encuentra en un solo artículo; es decir, se otorga un lineamiento escueto a la autoridad para detectar lo que consideran son operaciones inexistentes de conformidad con su base de datos, y que no se delimita a aspectos contables.

En efecto, la complejidad intrínseca del procedimiento añadido radica en que su objeto trasciende a todo el universo fáctico de relaciones comerciales y contractuales que imperan en la vida cotidiana de la sociedad, mismas que únicamente eran susceptibles de ser soportados mediante facturas, pólizas y demás registros contables.

Técnicamente, la autoridad fiscal tiene la misión de encontrar la verdad de algo que, en una observación primaria, escapa a su aptitudes y parámetros, sin contar con un marco jurídico concreto que le permita aproximarse a su objetivo de una forma completamente garante a los derechos humanos y fundamentales, es decir, sin haber planeado un concreto campo de acción.

Tomando en cuenta lo anterior y poniendolo en el contexto actual del sistema jurídico mexicano, mismo que enfrentó un cambio radical con las reformas constitucionales de 2011, cabe preguntarse si dicho procedimiento puede ser

adaptado para cumplir los estándares de protección de derechos humanos y fundamentales que implica el nuevo paradigma.

Para ello, en el capítulo I se considerarán las concepciones iusfilosóficas que integran la concepción del paradigma del Estado constitucional, como superación del anterior sistema legislativo, integrando principios al entorno jurídico como fuente de los derechos humanos y fundamentales que la propia constitución ordena proteger.

Ello permitirá ponderar el alcance del principio de legalidad en el paradigma del Estado constitucional, en atención a su uso tradicional y a su evolución interpretativa a cargo de los operadores jurídicos, como una oportuna trascendencia a la influencia política de la visión tradicionalista, en aras de buscar un derecho más flexible y acorde a las necesidades puntuales del caso en concreto.

Esta cualidad interpretativa será siempre tutelada por principios, mismos que implican una relación implícita entre la moral y el derecho, que sirve de soporte a la fuente de los derechos humanos y fundamentales, así que se abordará el análisis respectivo en cuanto a los principios de justicia, dignidad y verdad, vitales en cuanto a la aplicación del procedimiento en análisis.

Culminando con el análisis del derecho como una ciencia multidisciplinaria, en cuanto al uso de las demás ciencias y disciplinas en aras de una mejor y correcta aplicación, como integrantes del principio de justicia y, como tales, medios para llegar a la verdad y proteger la dignidad de los particulares, concretamente en la aplicación del procedimiento en comento.

En el capítulo II se analizará el ámbito jurídico *supra* nacional y nacional, en cuanto a la naturaleza jurídica del procedimiento y su inclusión en el ámbito fiscal, poniendo particular atención en su objeto, no sin antes establecer claramente las diferencias que la reforma de 2011 ha provocado en el sistema jurídico mexicano, concretamente la influencia del derecho internacional.

La formalidad del procedimiento también se verá analizada en cuanto a los derechos humanos universales y transversales, tales como el debido proceso, el derecho a la verdad, la existencia de un plazo razonable, la tutela judicial efectiva,

la presunción de inocencia y las consecuencias que implica la actualización de la hipótesis normativa del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

El estudio puntual del artículo de ley en cuestión también se verá reflejado en el capítulo referido, punto por punto, según el cual se podrá exponer de una mejor manera las áreas de oportunidad que el legislador dejó de considerar, a pesar de existir una reforma relativamente reciente, áreas de oportunidad que serán permeadas mediante las conclusiones de la presente investigación.

Si bien permear las referidas áreas de oportunidad es posible, no se debe de pasar por alto el daño implícito que ya fue realizado por la aplicación de un procedimiento carente de una adecuada programación y llevado a cabo con premura, atento a lo anterior en el capítulo III se realizará una exposición con los datos puntuales proporcionados por la propia autoridad.

De igual forma se expondrá la problemática de la semántica en cuanto a la definición de los elementos que integran el objeto del procedimiento: activos, personal, infraestructura y capacidad material; ello con la finalidad de llegar a un consenso respecto a su significado concreto que permita al contribuyente discernir sus medios probatorios.

Lo cual es retomado para las propuestas de solución, las cuales se encuentran vinculadas por la implementación de una nueva regla adicionada a la Resolución Miscelánea Fiscal, como medio ideal de cambiár las condiciones del procedimiento y aclarar sus lagunas respetando el principio de legalidad; la cual servirá de parámetro para modificar las estrategias internas de la autoridad fiscal.

### Abreviaturas.

ELD	Estado Legislativo de Derecho
ECD	Estado Constitucional de Derecho
CCDF	Código Civil para el Distrito Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DUDH	Declaración Universal de los Derechos Humanos
CADH	Convención Americana sobre Derechos Humanos
COIDH	Corte Interamericana de Derechos Humanos
SAT	Servicio de Administración Tributaria
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
TCC	Tribunal Colegiado de Circuito
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
DOF	Diario Oficial de la Federación
AGGC	Administración General de Grandes Contribuyentes
AGAFF	Administración General de Auditoría Fiscal Federal
NIF	Normas de Información Financiera
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado

## **Capítulo 1.- Aproximación del nuevo paradigma del Estado constitucional en el sistema jurídico mexicano.**

*Come reagiro al presente*, una expresión italiana cuya traducción al español sería algo similar a “cómo enfrente al presente”, tomada del título de una simple creación musical de aquel país tan lejano geográficamente como cercano por sus raíces jurídicas de plena influencia en nuestro país, da pauta para iniciar el presente capítulo.

Esa inquietud imperante en todo ser humano referente a la forma en la que encarará sus problemas inmediatos o latentes, predeterminados o aleatorios, se ve reflejada en condiciones amplificadas sobre la propia sociedad; misma que, al igual que el individuo, requería tener una base con un mínimo de certeza para atreverse a plantear las posibles soluciones tan ansiadas.

Es aquí en donde el concepto de “paradigma” cobra su primordial relevancia dentro de la evolución del pensamiento humano, sin ser del exclusivo uso de las ciencias exactas, es propio que dentro de ellas se encuentre una noción general del mismo que permita conceptualizarlo a fin de explicar de una mejor manera su aplicación a la ciencia jurídica.

### **1.1.- Aproximación científica al campo del Derecho: la falibilidad como fuente de paradigmas.**

Explicar la naturaleza de un paradigma implica realizar un acercamiento a la ciencia (a las ciencias “duras”, como se distinguen comúnmente), aceptando que el alcance de su margen de influencia trastoca el mundo de las ciencias sociales, lo cual permite explicar su realidad desde una perspectiva multidisciplinar abierta a posibilidades de todo tipo.

La imagen que toda persona tiene de las ciencias es que son infalibles, por definición la ciencia tiene que ser exacta (de ahí que también se les llame ciencias exactas a algunas de ellas como las matemáticas, la geometría, la química, etc.) y

el asegurar lo contrario parecería un pecado embustero, una falacia y blasfemia capaz de exiliar por si misma a quien la predique.

No obstante, la recompensa bien valía el riesgo al exilio, por ello puede considerarse que la concepción de los paradigmas tiene su origen en el falibilismo, término creado por Charles Sanders Peirce “para indicar la actitud del investigador que considera posible el error en todo instante de su investigación y que, por lo tanto, intenta mejorar sus instrumentos de investigación y de control.”<sup>1</sup>

Es decir, los investigadores de una determinada ciencia deben mantener en todo momento viva la posibilidad del error o fallo, de esta forma se encuentra en una constante duda respecto al método y a la solución propuesta en determinado objeto, permitiendo su mejora eficiente en el transcurso de la observación y la investigación.

Ese primer término es retomado por Karl Raimund Popper, “oponiéndolo al -verificacionismo- y definiéndolo como el procedimiento para formular conjeturas y someterlas a confutaciones, también con base a observaciones empíricas, renunciando a cualquier pretensión de certeza en el campo de la ciencia.”<sup>2</sup>, rompiendo con el mito de la ciencia inmóvil y siempre verás, proponiendo así el principio de falsificabilidad.

Para Popper el principio de falsificabilidad implica que “una teoría resulta empírica (y por lo tanto, para Popper, científica) si la puede desmentir, por principio de cuentas, la experiencia, es decir, si sus enunciados pueden entrar en conflicto con eventuales observaciones.”<sup>3</sup>, este principio es la base de los avances científicos, puesto que una respuesta científica no es considerada como dogma, sino como parte de un proceso de constante mejora; de progresividad.

De esta forma, “Popper se había percatado ya de que la ciencia no ofrece primariamente certezas, sino probabilidades. La probabilidad, y no la certeza, es hoy la principal referencia con la que se opera en la actividad científica.”<sup>4</sup> La probabilidad es la puerta a la superación, considerar su existencia es considerar la posibilidad de mejorar de sus métodos y resultados, y con ellos del progreso en si, siempre en perenne evolución.

<sup>1</sup> Abbagnano, Nicola, *Diccionario de Filosofía*, trad. por José Esteban calderón et al., 4a. Ed., México, Fondo de cultura económica, 2016, p. 470

<sup>2</sup> *Ídem.*

<sup>3</sup> *Ídem.*

<sup>4</sup> Esteve Pardo, José y Tejada Palacios, Javier, *Ciencia y Derecho: la nueva división de poderes*, México, Fontamara, 2016, pp. 18-19.

Tal afirmación podría implicar una contradicción, puesto que la ciencia, tradicionalmente, busca certezas dentro de su campo de estudio, de hecho, su método se basa en la comprobación, pero, si se analizan las cosas, si ello fuera así, la tecnología no seguiría avanzando, se estaría en un estancamiento similar o mayor al oscurantismo de la edad media, en donde el dogma era incuestionable.

Resulta importante acotar que tal concepción trasciende en el tiempo, no se pierde con los pensamientos de Popper son retomados por grandes científicos de la actualidad, como Stephen Hawking y Leonard Mlodinow, quienes encuentran comunión en el siguiente comentario:

“Como afirmaba el filósofo de la ciencia Karl Popper, una buena teoría se caracteriza por hacer un número de predicciones que podrían en principio ser refutadas o falsadas por la observación, cada vez que nuevos experimentos concuerdan con sus predicciones, la teoría sobrevive y nuestra confianza en ella aumenta; pero cuando se halla una nueva observación que discrepa de ella, debemos modificar o abandonar la teoría.”<sup>5</sup>

La vigencia de la aceptación, por la comunidad científica, de una ciencia falible resulta ser de suma importancia y muy pertinente para el desarrollo de ésta y de esta investigación, un aliciente para la curiosidad humana y la constante búsqueda de las razones, los hechos, las formas y la finalidad de las cosas y del mismo ser.

La postura contemporánea toma la falibilidad científica como un hecho, tal y como establece Carl Sagan, “Cada vez que un estudio científico presenta algunos datos, va acompañado de un margen de error: un recordatorio discreto pero insistente de que ningún conocimiento es completo o perfecto.”<sup>6</sup>, lo cual deja abierto un margen de duda, que incentiva la búsqueda de la perfección.

Resulta aceptable, entonces, dudar de los propios avances científicos, estando en posibilidad, por medio de los métodos aceptables para la propia ciencia, de superarlos o adaptarlos a nuevas condiciones o contextos; la visión del

<sup>5</sup> Hawking, Stephen y Mlodinow, Leonard, *Brevísima historia del tiempo*, trad. de David Jou, México, Booket, 2017, p. 20.

<sup>6</sup> Sagan, Carl, *El mundo y sus demonios. La ciencia como una luz en la oscuridad*, trad. de Dolors Udina, México, Planeta, 2017, p. 46



paradigma es palpable en el pensamiento de Popper, no obstante, su concepción será concretamente definida por su alumno, Thomas S. Kuhn.

### **1.1.1.- La concepción del paradigma.**

Kuhn parte del concepto de la ciencia falible como base de los avances en la misma, en efecto, la ciencia aporta soluciones a nuestros problemas cotidianos e incluso futuros, (nos da medicinas, transporte, comunicaciones, información sobre la naturaleza y el medio ambiente que nos rodea e incluso información sobre el cosmos), pero estas soluciones, traducidas en avances científicos, tienen su punto de partida en los paradigmas, al respecto Thomas S. Kuhn establece:

“La *Física* de Aristóteles, el *Almagesto* de Ptolomeo, los *Principia* y la *Óptica* de Newton, la *Electricidad* de Franklin, la *Química* de Lavoisier y la *Geología* de Lyell, junto con muchas obras, sirvieron durante algún tiempo para definir los problemas y métodos legítimos de investigación para las sucesivas generaciones de científicos. Eran capaces de hacer tal cosa por que compartían dos características esenciales. Sus realizaciones carecían hasta tal punto de precedentes, que eran capaces de atraer a un grupo duradero de partidarios alejándolos de los modos rivales de actividad científica y a la vez eran lo bastante abiertas para dejarle al grupo de profesionales de la ciencia así definido todo tipo de problemas por resolver.

En adelante me referiré como paradigmas a los logros que comparten esas dos características, término que se conecta estrechamente con el de ciencia normal.”<sup>7</sup>

Con la visión de Kuhn, un paradigma integra las bases de conocimientos plenamente aceptados por la gran mayoría de los profesionales de una ciencia específica, es decir, aquellas cuestiones que en su temporalidad se estiman innegables y que concentran el dogma caducable que constituye, a su vez, el punto de partida que permite la indagación y obtención de nuevos conocimientos que

<sup>7</sup> Kuhn, S. Thomas, *La estructura de las revoluciones científicas*, 4a. ed., trad. de Carlos Solís Santos, México, Fondo de Cultura Económica, 2013, pp. 114-115.

enriquezcan y, eventualmente, superen a aquellos que se utilizaron como puerto, propiciando así el perfeccionamiento de la ciencia en cuestión.

Respecto al cambio o evolución del paradigma, Kuhn menciona que “en la ciencia, un paradigma rara vez es un objeto que se pueda replicar. Por el contrario, es un objeto que debe articularse y especificarse ulteriormente en condiciones nuevas o más rigurosas, al modo de una decisión judicial aceptada que sienta precedente”.<sup>8</sup>

En esta tesitura, acorde a la articulación de los paradigmas, estos pueden ser modificados y posteriormente sustituidos de forma eventual, sin una ruptura explosiva que corte de lleno con la estructura del conocimiento ligada al antiguo paradigma, aspecto crucial para un cambio ordenado e incluso pacífico hacia la adopción de nuevas ideologías.

Es aquí en donde la concepción del paradigma se acerca a la ciencia jurídica, en el sistema romano-germánico, los paradigmas giran alrededor del Estado, en tanto a su conformación como en la regulación de su interacción con los particulares que forman parte de él, así como en el reconocimiento, creación o negación de los derechos de estos.

El entorno político que define al Estado es siempre cambiante, muy endeble a factores culturales, económicos y sociales, principalmente; por lo cual lo expuesto por Kuhn cobra una interesante aplicación en el marco del Derecho, la ciencia jurídica no está exenta de paradigmas, de hecho, se funda en ellos.

En este sentido, siendo que el Estado y la sociedad que lo conforma se encuentra en constante modificación, la adaptabilidad de un paradigma jurídico mediante articulaciones teóricas a un nuevo contexto es vital, ilustrar esta aseveración constituirá el *ethos* de las siguientes líneas.

#### **1.1.1.2.- Los paradigmas en la ciencia jurídica: Estado legislativo y Estado constitucional.**

Dentro de la ciencia jurídica los paradigmas versan primordialmente sobre el control del sistema jurídico, en este sentido, se basan en la figura de poder que se ostente

<sup>8</sup> *Ibidem.* p. 132.

como regulador legítimo del derecho, o más aún, de la justicia dentro del núcleo social, la *pólis* o el Estado.

Desde las primeras civilizaciones el orden de la sociedad fue el primer problema a resolver, para lograr la pacífica convivencia de los individuos tenía que existir algo que los restringiera de realizar conductas nocivas y los obligara a la realización de las conductas positivas para el progreso de tal sociedad.

Primariamente la fuerza de un sector o grupo dominante bastaba para poner orden en nombre de la justicia, fin máximo del derecho, de esta forma la fuerza o violencia, se utilizaba como sinónimo de justicia y derecho, pero la fuerza por sí sola no bastaba, pues hacía falta legitimarla con algo más que la simple habilidad física o dotes militares de un sector.

La legitimación de esta fuerza, en las primeras sociedades griegas se sustenta mediante el “*nómos*” o ley; “por eso puede decirse que el *nómos*, mejor dicho, el *nómos soberano*, lo es, porque en última instancia hace justa, es decir, justifica, la violencia que crea el orden.”<sup>9</sup>, ahora bien, si la ley es legitimadora de la fuerza o violencia del Estado, queda pendiente el papel que jugará su creador.

La figura de poder creadora de la ley y protectora del orden social ha cambiado significativamente en el transcurso de la historia, un buen ejemplo de su evolución se encuentra en la cronología de la cultura romana en sus tres etapas: monarquía, república e imperio, cada una con su respectivo paradigma jurídico, ciclo que parece repetirse.

En la primera etapa, una monarquía absoluta, el rey dictaba las leyes a su consideración soberana, posteriormente, ante los abusos del monarca, se pasó a una democracia en donde un senado formado con participación popular (aunque en principio solo de las clases altas) adquirió el poder de legitimación legislativa, para volver a caer, en el imperio, en un absolutismo igual o peor que el anterior.

Tal parece que el mundo occidental se encuentra en la segunda etapa, puesto que se han superado las monarquías absolutas y el imperio de la ley a juicio de un solo hombre, es así como en el siglo XIX se adoptó un paradigma jurídico centrado

<sup>9</sup> Zagrebelsky, Gustavo, *La ley y su justicia. Tres capítulos de justicia constitucional.*, trad. de Manuel Martínez Neira y Adela Mora Cañada, México, Trotta, 2014, p. 40.

en la ley producto de un sistema legislativo basado en la democracia, la pluralidad y representatividad: nace el Estado legal de derecho (ELD).

No obstante, tal paradigma se encuentra en proceso de evolución, la constitucionalización de los conceptos primordiales e inamovibles dentro de la organización Estatal hacen que el poder recaiga ahora en los operadores de las normas y no sobre quien las dictó en su momento, dando paso al Estado constitucional de Derecho (ECL); este cambio será profundizado a continuación.

### **1.1.2.- Breve reseña del Estado legislativo y sus características.**

Dentro de los paradigmas identificados en la ciencia jurídica el del ELD figura como el punto de partida dentro de la presente investigación, por lo que resulta imperioso conocer sus características primordiales que permitan distinguir los puntos que originaron su evolución, perceptible en el cambio de paradigma que actualmente se vive en el ámbito jurídico occidental.

Como primer punto, hay que considerar que su origen se encuentra en el movimiento independentista norteamericano, cuyo triunfo causó un impacto primordial en el viejo mundo, influyendo en los ideales de la revolución francesa, en este sentido y de conformidad con Jorge Carpizo:

“El éxito del movimiento norteamericano y de las demandas de la revolución francesa, trajeron consigo un sin número de acontecimientos positivos para el continente americano, por una parte, en los Estados Unidos de América se creó el Estado Federal -1787- como alternativa al sistema monárquico. En Francia se erigió un concepto contemporáneo de Constitución como sinónimo de límite al poder -1789-...”<sup>10</sup>

Si bien su origen se encuentra en el siglo XVIII, su aplicación y mayor grado de desarrollo se alcanzó en el siglo XIX, por ello se le refiere en algunas ocasiones como derecho decimonónico, asociándolo también al término “positivismo decimonónico”, referente a una de sus principales características, la enorme

<sup>10</sup> Carpizo, Enrique, *Del estado legal al constitucional de derecho. Rasgos esenciales.*, México, Porrúa, 2015, pp. 7-8.

influencia de la ley positiva, esto es, aquella contenida en un cuerpo normativo escrito.

Paolo Comanducci, resume sus principales características en siete tesis, mismas que considera el núcleo común del ELD: el estatismo, el positivismo ontológico, el legicentrismo, el positivismo ideológico, el formalismo interpretativo, la insularidad del derecho y el positivismo metodológico; a continuación, se analizará cada una de ellas.

### **1.1.2.1.- El estatismo.**

Comanducci refiere que el estatismo es la figura en la que “el derecho positivo es todo y sólo el que promana del Estado-nación, con una doble reducción: todas las normas jurídicas, sub o supraestatales, desde las locales hasta las internacionales, son reconducidas, directa o indirectamente, en el interior del conjunto de normas del Estado.”<sup>11</sup>, es decir, el Estado tiene el monopolio de la norma y como tal, de los derechos que otorga.

El estatismo puede comprender dos figuras imperantes en el ELD, la supremacía del derecho interno por sobre el internacional y, por tanto, el control total de este derecho interno será gestionado por parte del poder legislativo del Estado en cuestión, al respecto Carpizo señala:

“En el Estado Legal existe un principio que desde el punto de vista jerárquico es considerado absoluto: la supremacía constitucional. Dicho postulado impide la existencia de normas por encima de la Constitución y su existencia deviene pacífica cuando se armoniza en el orden jurídico interno más no como regla ante la contextualización del país con el resto del mundo.”<sup>12</sup>

La constitución del Estado, como norma suprema del mismo, no admite norma alguna que sea superior a ella, más aún, el derecho interno debe acoplarse perfectamente a la misma sin posibilidad alguna de que las normas secundarias o

<sup>11</sup> Comanducci, Paolo, “*La disputa entre positivismo y neo-constitucionalismo.*”, en Cerdio, Jorge et al. (coord.), *Cátedra Ulises Schmill 2016*, México, Fontamara, 2018, p. 40.

<sup>12</sup> Carpizo, Enrique, “*Del estado legal al constitucional...*”, *op.cit.*, pp. 24-25.

parte de ellas, excedan a las constitucionales, aún y cuando este exceso se refiera a derechos humanos o fundamentales.

El control del derecho interno deviene de una potestad total del Estado, ello comprende que “la posibilidad de controlar el contenido de la enmienda a la Constitución haya sido limitada al debate político del órgano reformador y al seguimiento de un procedimiento estatuido para aprobar la modificación, adición o derogación de su texto, sin mediar otras restricciones para ello.”<sup>13</sup>

En este sentido, la reforma a la norma suprema por parte de un Estado se realiza con relativa facilidad y sin restricción alguna más que las generadas en la trama política subyacente, siendo un riesgo para el reconocimiento y tutela de los derechos humanos de sus habitantes, respecto de los cuales la normativa internacional no tiene potestad alguna.

En efecto, “hasta antes de que el Estado Legal empezara a transitar hacia uno de índole “constitucional”, los tratados internacionales fueron considerados inferiores a la Constitución, o sea, con nivel infraconstitucional.”<sup>14</sup>, por tanto, no valían para la protección de los derechos humanos dentro del ELD, y “si en el Estado Legal el derecho internacional no tiene gran trascendencia: menos importancia guarda la posibilidad de hacer efectivo su contenido.”<sup>15</sup>

Por tanto, en el ELD, la función del Estado, como único creador de normas y, por ende, dador de derechos, en teoría le ofrece una libertad de conducción en cuanto a sus políticas públicas al no contar con oposición alguna que sea posible frenarlo, pero ello mismo hace un caldo de cultivo perfecto para los abusos hacia individuos y minorías.

Resulta importante recalcar que, el hecho de que el Estado se encuentre en poder de la norma no significa otra cosa más que el reconocimiento de la autoridad legitimada del poder legislativo en una democracia y no como tal a un absolutismo del poder en una sola persona, es decir, el poder recae en el legislativo y no en el ejecutivo.

Lo cual es un aspecto primordial para reconocer la presencia de una entidad democrática y pluralista, aunque con sus debidos defectos y afecciones, propias de las libertades inherentes a la figura política.

<sup>13</sup> *Ibidem.*, p. 28.

<sup>14</sup> *Ibidem.*, p. 25.

<sup>15</sup> *Ibidem.*, p. 31.

### 1.1.2.2.- El positivismo ontológico y el legicentrismo.

La tesis del positivismo ontológico, según Comanducci, refiere que:

“el único derecho existente es el positivo, es decir, aquello puesto artificialmente por los hombres a través de la costumbre o, con mayor frecuencia, mediante actos de imperio del soberano político, o de las instituciones delegadas por él. Se niega la existencia del derecho natural o, de todas formas, se lo considera irrelevante: su rol se reduce, como máximo, a fundamentar la crítica externa, de carácter ético-político, al derecho vigente.”<sup>16</sup>

Es decir, para que el derecho pueda ser existente tiene que encontrarse positivado, esto es, contemplado en algún cuerpo normativo material, en alguna ley, código o reglamento, lo cual solamente es posible mediante el poder legislativo dentro de un Estado moderno, particularmente en el legislador.

El positivismo ontológico, indirectamente confiere a la figura del legislador el papel central del Estado, consecuentemente, el legicentrismo, puede definirse como la “centralidad y superioridad de la ley frente a todas las demás fuentes del derecho.”<sup>17</sup>, la ley se establece en el punto más alto del sistema jurídico, sin ser objeto de cuestión alguna por parte de los ciudadanos o incluso de otros poderes del propio Estado, al respecto Jorge Carpizo señala:

“Uno de los rasgos esenciales del Estado Legal es la influencia de la ley como medio exclusivo para hacer justicia. ... acorde a una tendencia *iuspositivista* donde el Estado crea derechos que sólo son válidos en los términos y condiciones que la ley disponga, entonces, si el legislador no desarrolla un derecho de la persona u obligación estatal, el ser humano no podía impugnar esa omisión o reclamar la existencia de un acto o abstención a partir de una lectura congruente y a favor de la persona o grupo vulnerable”<sup>18</sup>

<sup>16</sup> Comanducci, Paolo, “*La disputa entre positivismo y...*”, *cit.*, p. 40.

<sup>17</sup> *Idem.*

<sup>18</sup> Carpizo, Enrique, “*Del estado legal al ...*”, *cit.*, pp. 8-9.

De esta forma, se vuelve evidente que el imperio del Estado (visto en la figura del estatismo en el parágrafo 1.1.2.1) pasa a concretizarse en la figura del legislador (como punto indirecto del positivismo ontológico) y se sintetiza en su creación: la ley que, mediante su asimilación al concepto de justicia, es sin duda, la marca distintiva del Estado legalista.

### **1.1.2.3.- El positivismo ideológico.**

Por su parte, el positivismo ideológico es la “afirmación de la normatividad, es decir, de la obligatoriedad, del derecho.”<sup>19</sup>, es posible obviarlo como una consecuencia lógica del propio imperio de la ley; si ésta se estableció mediante el proceso legislativo y fue positivada en un ordenamiento jurídico tiene que respetarse, de lo contrario, el poder coercitivo del Estado será usado de forma legítima.

Parece que tal figura vine a redondear las contempladas en el parágrafo anterior, no obstante, puede tratarse solo de una consecuencia de estas, sin que sea factible su instauración por si misma, el grado en el cual la obligatoriedad de la ley sea impuesta será el grado de éxito del ELD.

Pero el positivismo ideológico tiene un trasfondo más profundo, referente a la regulación de los poderes del propio Estado, estableciendo límites claros sobre los cuales no puede actuar, esta era la ideología del paradigma surgido en el siglo XIX, y su más importante objetivo.

De esta forma “Se puede sintetizar en la idea según la cual se debe obediencia al derecho, con independencia de su contenido, pero solo si sus procedimientos de formación son democráticos, es decir, si las leyes (generales y abstractas) han sido aprobadas por la mayoría.”<sup>20</sup>, como tal, el imperio de la ley alcanza los propios poderes del Estado, menos al propio legislador, quien conserva su poder hegemónico.

La formalidad de la ley supera en importancia a su sustancia, en este sentido puede observarse la verdadera naturaleza del positivismo ideológico, encaminado a la aplicación literal de la ley, independientemente de sus deficiencias, en tanto hayan superado el proceso legislativo.

<sup>19</sup> Comanducci, Paolo, “*La disputa entre positivismo ...*”, *cit.*, pp. 40-41.

<sup>20</sup> *Ibidem.*, p. 44.



#### 1.1.2.4.- El formalismo interpretativo y la insularidad del derecho.

Ahora bien, las verdaderas figuras que vienen a redondear el imperio de la ley son el formalismo interpretativo y la insularidad del derecho: la primera puede establecerse como la “opinión según la cual cada palabra y cada enunciado de los documentos normativos tiene un y sólo un significado <<propio>> o <<correcto>>, que el interprete debe descubrir.”<sup>21</sup>, de esta forma, no existen más que dos formas de interpretación, a la letra o conforme a la intención del legislador.

La restricción interpretativa de la ley hace imposible sujetarse a otras posturas que pudiesen prever consecuencias más favorables a las partes, si no fue voluntad del legislador establecerlo, es por que así quiso que fueran las cosas, y cómo el legislador, en un Estado democrático, es electo de forma popular o al menos representativamente, detenta la voluntad de la sociedad.

Además de tener *per se* el poder respecto a la interpretación, el ELD aísla al Derecho a fin de que no tenga más auxiliar que el Derecho mismo, por ello Comanducci se refirió a ello como “insularidad”, ya que se refiere a la “afirmación de la separación o al menos de la separabilidad en el dominio práctico entre derecho, por un lado, y moral, política y económica por el otro.”<sup>22</sup>

Esta insularidad deviene, en el Estado legal, de relativa, en cuanto al aspecto político y económico, y de definitiva en cuanto al aspecto moral (curiosamente el aspecto moral también es aislado del ramo político y económico), ello en atención a la visión en la que el Estado se compone mediante bases políticas y se mantiene mediante principios económicos y no morales.

Basta con saber que, en varios países como en el caso de México, la constitución, la norma fundamental del Estado, fue producto de una revolución social con un trasfondo político que la marcó de por vida con el nombre de Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es así que “La constitución en el Estado Legal, a pesar de contener un apartado que reconoce prerrogativas humanas e instrumentos para su defensa y la estructura del Estado, fue considerada un documento político no del todo susceptible de ser reclamado a través de medios

<sup>21</sup> *Ibidem.*, p. 41.

<sup>22</sup> *Idem.*

jurídicos, ya que el ciudadano sólo gozaba del derecho previsto en su contenido si el legislador lo regulaba.”<sup>23</sup>, ello salvo la figura del amparo en nuestro país, claro está.

Resulta evidente que, el aislamiento de la moral en el derecho provocará conflictos sociales e incluso personales en las figuras de poder, no obstante, por el momento basta decir que tales aspectos serán objeto de estudio en líneas posteriores dentro de la presente investigación.

#### **1.1.2.5.- El positivismo metodológico.**

Por último, pero no menos importante, el positivismo metodológico implica la “afirmación de la posibilidad de conocer el derecho como es, por parte de los técnicos del derecho. Como tesis derivada de esta última, aserción de la tecnicidad de los conocimientos de los juristas, y de la necesidad de buscar y transmitir, en la enseñanza universitaria, solo el conocimiento del derecho positivo.”<sup>24</sup>

De este modo, al promover una comprensión de la ciencia jurídica basada prácticamente en silogismos y aplicación ciega de la norma, hacen más práctico y reducido su entorno de estudio, “facilitando” de alguna forma su comprensión y aplicación, sin ningún reparo en el aislamiento y el estancamiento que ello genera.

El peligro inminente de la metodología positiva se vio reflejado en el régimen nacionalsocialista alemán, al respecto Zagrebelsky señala:

“En relación también a la historia alemana, la adhesión a la idea de derecho como pura fuerza formalizada, como mera legalidad, se ha visto como una de las principales razones de la aquiescencia general al régimen nazi por parte de la población y la burocracia estatal o, por lo menos, como motivo de la ausencia de fuertes resistencias hacia él. Una interpretación semejante se parece mucho a una absolución: los juristas comprometidos con el totalitarismo pudieron presentarse de este modo, más que como colaboracionistas con el régimen, como víctimas de su educación positivista y formalista.”<sup>25</sup>

<sup>23</sup> Carpizo, Enrique, “*Del estado legal al ...*”, *cit.*, p. 10.

<sup>24</sup> Comanducci, Paolo, “*La disputa entre positivismo y ...*”, *cit.*, p. 41.

<sup>25</sup> Zagrebelsky, Gustavo, “*La ley y su justicia...*”, *cit.*, p.19.

Tal es la consecuencia de un mal logrado legalismo y su seguimiento dogmático fanatizado por una política emergente, la carencia de oposiciones al ente legislativo y el cercamiento de miras al interior del sistema jurídico desde las aulas universitarias permiten el crecimiento del poder del Estado.

Las tesis anteriormente descritas pasan a formar gran parte de las características del ELD, su superación y mejora son tareas del nuevo paradigma que lucha por instaurarse, el ECD.

### **1.1.3.- Breve reseña del Estado constitucional y sus características en contraposición con el Estado legal.**

El paradigma del ECD de derecho surge en contraposición del ELD, teniendo su origen en la posguerra de la segunda guerra mundial, en la cual se observó, con el nacionalsocialismo, lo devastador que puede ser la instauración de un sistema jurídico cerrado en la que el Estado en cuestión tuviera la potestad de reconocer los derechos de sus ciudadanos o no.

Siguiendo con Carpizo, “La diferencia entre Estado Legal y Estado Constitucional de Derecho no sólo radica en la fuerza del instrumento en que ambos basan su ejercicio, la ley o la Constitución, sino en la manera en que el gobierno reconoce y preserva los derechos de sus habitantes y en la forma de ejercer sus facultades.”<sup>26</sup>, esto es, el paradigma gira en atención al reconocimiento y protección de los derechos de las personas.

Tal reconocimiento y protección deben de ser realizados inicialmente por un sector del Estado, tradicionalmente por uno de los tres poderes que lo integran, en el ELD lo hacía el poder legislativo mediante la ley, con el ECD se realiza mediante los operadores jurídicos, integrado tanto por el poder judicial como por los postulantes, en su implementación, teniendo como base los derechos humanos.

La participación que propicia la apertura del sistema jurídico es uno de los parteaguas del ECD, pues se les otorga una voz válida a todos los participantes de este, primordialmente a los juristas postulantes, cuyos argumentos pueden ser valorados por los juzgadores sin las estrechas miras de una norma positiva.

<sup>26</sup> Carpizo, Enrique, “*Del estado legal al ...*”, *cit.*, p. 33.

### **1.1.3.1.- La apertura del sistema jurídico como ruptura del estatismo.**

En contravención al estatismo propio del ELD, en el constitucional la brecha se abre para optar por el reconocimiento de los derechos humanos, no solo dentro del sistema jurídico interno, sino de aquellos que no se encuentren positivados por el propio Estado, es decir, que hayan sido suscritos en convenciones internacionales en la materia.

El origen de la norma dentro del propio estado deja de ser relevante, mientras que su objeto sea la protección de los derechos humanos, ello implica la superación de un Estado nacionalista y se torna en una comunidad internacional de la cual dicho Estado forma parte.

Tal apertura implica el reconocimiento de la importancia fundamental y trascendental de los derechos del ser humano por sobre las formalidades legalistas de cada Estado, permitiendo la colaboración recíproca entre varias concepciones independientes que permitan su progresividad a diferentes niveles.

Al respecto Carpizo señala:

“Esta tendencia se va consolidando a través de tratados internacionales que protegen las relaciones comerciales y los derechos humanos que permiten reclamar cualquier desvío en el cumplimiento y entendimiento del derecho nacional en relación con el de fuente internacional, lo que, en pocas palabras, significa -en algunos casos- brindar mayor trascendencia al derecho internacional en el ámbito interno.”<sup>27</sup>

Y es, en efecto, el reconocimiento a la mayor trascendencia del derecho internacional la que permite el influjo directo de las cortes internacionales al sistema jurídico nacional, por medio de sus sentencias o jurisprudencias, mismas que adquieren un carácter, hasta cierto, punto coactivo respecto al propio Estado y a las autoridades que lo integran.

De igual forma “en el Estado constitucional de Derecho si se tienen en consideración las aportaciones académicas del siglo pasado que reconocen límites al ejercicio del poder de enmienda

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 53

constitucional.”<sup>28</sup>, por lo cual se establece la limitante para reformar los aspectos dogmáticos de la constitución, quedando a salvo de los posteriores derroteros del Estado.

El estatismo referido por Comanducci encuentra así su transformación tras la sujeción del poder del Estado a la salvaguarda de los derechos humanos de sus habitantes.

### **1.1.3.2.- Neoconstitucionalismo y principios.**

Como contrapeso al positivismo ontológico y legicentrismo, es posible vincular al neoconstitucionalismo como una forma de explicar la nueva condición, mencionada en el párrafo anterior, de las constituciones de algunos Estados modernos, con miras especiales a la protección de los derechos humanos.

Estas constituciones “no se limitan a establecer competencias o a separar los poderes públicos, sino que contienen altos niveles de normas << materiales >> o sustantivas que condicionan la actuación del Estado por medio de la ordenación de ciertos fines y objetivos”<sup>29</sup>, en concreto, el reconocimiento y la tutela de los derechos humanos.

En efecto, dentro de las mismas se “contienen amplios catálogos de derechos fundamentales, lo que viene a suponer un marco muy renovado de relaciones entre el Estado y los ciudadanos, sobre todo por la profundidad y el grado de detalle de los postulados constitucionales que recogen tales derechos.”<sup>30</sup>, quedando en evidencia que el neoconstitucionalismo no renuncia a la positivización de la norma como tal.

En el ECD se conserva la idea de la positivización de las normas, excluyendo el caso de los principios, no obstante, el poder legislativo y la ley no tienen la misma fuerza de antaño, al respecto Carpizo señala:

“La característica principal del Estado Constitucional consiste en privilegiar la actividad de los jueces y en renovar la función y el perfil del legislador para estar al servicio de

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 40

<sup>29</sup> Carbonell, Miguel, “*El neoconstitucionalismo: significado y niveles de análisis*”, en Carbonell, Miguel y García Jaramillo, Leonardo (eds.), *El canon neoconstitucionalista*, España, Trotta, 2010, p. 154.

<sup>30</sup> *Idem*.

la sociedad, de la propia persona y garantizar su entorno y medio ambiente a través de acciones o políticas públicas efectivas en ese plano.”<sup>31</sup>

La figura del legislador es opacada por la de los operadores jurídicos, quienes serán aquellos que, en última instancia, tomarán la interpretación de la ley en sus manos y dictarán resoluciones sin encontrarse limitados por una ley imperiosa que comande cada uno de sus razonamientos.

La actividad del juzgador será determinante para el desarrollo de la ciencia jurídica, a la par de los operadores externos, quienes les proporcionarán el combustible argumentativo necesario para el desarrollo de conceptos particulares aplicables a los casos concretos.

La positivación fundamental se confiere a la Constitución de cada Estado, la cual contendrá los principios fundamentales, basados en derechos fundamentales para sus habitantes y la organización Estatal, prominentemente democrática; su modificación será un tema complejo (constitución rígida) para proteger, desde este punto, el goce y garantía de tales derechos y tal organización.

En este sentido, “la evolución de la doctrina del constitucionalismo de los derechos se basa en que la constitución está dotada de un conjunto de principios básicos para la limitación del poder político en general y de control sobre los actos de los ciudadanos en particular.”<sup>32</sup>, es decir, la contemplación de principios permite el desarrollo de estos mediante el reconocimiento de derechos, como limitantes del poder del Estado y reguladores de las relaciones entre particulares.

### **1.1.3.3.- El neoconstitucionalismo ideológico.**

Al contrario de la ideología positivista, el neoconstitucionalismo no se centra en limitar el poder del Estado, sino en garantizar los derechos fundamentales, de esta forma Comanducci estima que:

<sup>31</sup> Carpizo, Enrique, “*Del estado legal al ...*”, *cit.*, p. 33.

<sup>32</sup> Barrios González, Boris, *La tutela jurisdiccional de los derechos fundamentales. De la justicia de reglas a la justicia de principios.*, México, UBIJUS, 2016, p. 34.

“El constitucionalismo ideológico no se limita, por tanto, a describir los logros del proceso de constitucionalización sino que los valora positivamente y propugna su defensa y ampliación. En particular subraya la importancia de los mecanismos institucionales de tutela de los derechos fundamentales, pero destaca todavía más la exigencia de que las actividades del legislativo y del judicial estén directamente encaminadas a la concretización, la actuación y la garantía de los derechos fundamentales previstos en la Constitución...”<sup>33</sup>

La defensa y el desarrollo de los derechos fundamentales se sitúa en el centro de la nueva concepción, pues se da por hecho que los poderes del Estado se encuentran limitados, pero también deben de encontrarse obligados activamente a procurar su plena satisfacción.

De esta forma “todo culmina con la afirmación constitucional por la jurisdiccionalización, mismo en los derechos fundamentales, y especialmente en ellos, contrariando la vieja idea de que los derechos fundamentales y los humanos no pasarían de un *aleluya* moral o ideológico, sin contenido jurídico, desprovistos ya de sanción jurisdiccional.”<sup>34</sup>, dejan de ser buenas intenciones sobre el papel y se hacen materialmente exigibles.

#### **1.1.3.4.- La interpretación conforme y la multidisciplinariedad.**

A través del neoconstitucionalismo y su núcleo basado en los derechos fundamentales, la actividad hermenéutica y argumentativa evoluciona, la inclusión de principios como fuente de derechos obligan a su desentrañamiento desde su esencia primera, lo cual implica la aplicación de un razonamiento mucho más complejo que el silogismo.

La inclusión de elementos morales rompe con la insularidad del derecho, que se mantenía ajeno al reconocimiento de la influencia de la moral en el sistema jurídico, los principios, con su fuerte carga axiológica, reconocidos en la constitución como fuentes directas de los derechos humanos y fundamentales es uno de los puntos de quiebre con el paradigma del ELD.

<sup>33</sup> Comanducci, Paolo, “*La disputa entre positivismo y ...*”, *cit.*, p. 50.

<sup>34</sup> Ferreira da Cunha, Paulo, *Neoconstitucionalismo: Para un nuevo balance.*, trad. de Graciela González Taborda, en Salomão Leite, George, Salomão Leite, Glauco y Streck, Lenio, *Neoconstitucionalismo. Avances y retrocesos.*, España, Tirant lo Blanch, 2016, p. 98.

Es así que “Considerar evolucionado un ordenamiento jurídico implica reconocer que, además de reglas, está integrado por principios, de lo cual se deriva que el juez con ese ordenamiento como <<guía de ruta>>...”<sup>35</sup>, solo existen guías, no una respuesta absoluta como en el ELD, por ello, la interpretación de la norma que contiene un principio debe seguir el objeto que el mismo principio persigue.

La interpretación conforme, parece ser la forma en la cual el neoconstitucionalismo soluciona esta incertidumbre interpretativa, interpretar conforme implica: “entender un texto legal, darle sentido y aplicarlo, pero en base a algo superior”<sup>36</sup>, es decir, interpretar la norma con base a su sentido sustancial, el propósito superior que persigue el principio implícito o explícito en ella.

Ante una forma de interpretación tan extensa, la ciencia jurídica debe de dejar su aislamiento o “insularidad” y transformarse en una ciencia multidisciplinaria, que amplíe considerablemente su campo de acción o de auxilio ante las contingencias que puedan surgir.

La multidisciplinariedad hace más seguras las “guías” que los juzgadores deberán seguir en el ECD, no estancándose con el reconocimiento de una influencia axiológica, sino reconociendo los medios necesarios a fin de satisfacer los fines de la norma, los principios que transcribe a blanco y negro.

De esta forma, a fin de enriquecer la ciencia jurídica y llegar a conclusiones más justas y razonadas en sus sentencias, la multidisciplinariedad que trascienda una insularidad de la ciencia jurídica es indispensable para enfrentar los nuevos retos que el futuro y el avance de la ciencia y tecnología tienen para el mundo.

#### **1.1.3.5.- Neoconstitucionalismo metodológico.**

El neoconstitucionalismo metodológico, surge como consecuencia de la rigidez del positivismo metodológico, en el cual, como se estableció en el párrafo 1.1.2.5.,

<sup>35</sup> García Jaramillo, Leonardo, “Los argumentos del neoconstitucionalismo y su recepción”, en Carbonell, Miguel y García Jaramillo, Leonardo (eds.), *El canon neoconstitucionalista*, España, Trotta, 2010, p. 208.

<sup>36</sup> Chacón Rodríguez, José Luis, *Temas fundamentales de derecho constitucional y control de convencionalidad*, México, Tirant lo blanch, 2018, p. 79.



consistía en la visión técnica del derecho reducido a la aceptación de un silogismo simple, trascendiendo a la enseñanza en las aulas de este esquema.

Comanducci estima que el neoconstitucionalismo metodológico “sostiene por el contrario -al menos en situaciones de derecho constitucionalizado, donde los principios constitucionales y los derechos fundamentales constituirían un puente entre el derecho y la moral- la tesis de la conexión necesaria, identificativa y/o justificativa, entre derecho y moral.”<sup>37</sup>, lo cual es perceptible con el reconocimiento de principios dentro de la constitución.

Los principios reconocidos y a los que se hace referencia en el párrafo anterior, contienen en si mismos una fuerte carga axiológica, cuyo alcance es menester delimitar por parte de los operadores jurídicos, trascendiendo la forma genérica en la que se contemplaba y enseñaba en derecho positivo.

#### **1.1.4.- El cambio del paradigma jurídico europeo en la concepción de Gustavo Zagrebelsky.**

Como la gran mayoría de los cambios que provocan un sisma en el sistema jurídico mexicano, el cambio de paradigma tiene su origen en la Europa continental, influenciado directamente por el cada vez más atrayente sistema del *common law* inglés de los Estados anglosajones.

El Estado de derecho decimonónico europeo es la base del paradigma del Estado legislativo, cuyo valor, según señala Zagrebelsky, resulta en la “Eliminación de la arbitrariedad en el ámbito de la actividad estatal”<sup>38</sup>, valor perfectamente aceptable para el contexto social de cualquier época, fundamentado por la “Exigencia de que el propio Estado fije y determine exactamente los causes y límites de su autoridad, así como la esfera de libertad de los ciudadanos.”<sup>39</sup>

Es posible observar la razón por la cual un Estado liberal se considera como aquel en el que se da “el condicionamiento de la autoridad del Estado a la libertad de la sociedad

<sup>37</sup> Comanducci, Paolo, Constitucionalización y neoconstitucionalismo en Garzón Valdés Ernesto, et. al. (coord.), Positivism Jurídico y neoconstitucionalismo, México, Fontamara, 2013, p. 99.

<sup>38</sup> Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, 10a. ed., trad. de Marina Gascón, España, Trotta, 2011, p. 21.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p.22.

en el marco del equilibrio recíproco establecido por la ley”<sup>40</sup>; tal sometimiento se encuentra enmarcado por el principio de legalidad, en su sentido tradicional y formal.

El hecho de privar de poder al soberano o restringirlo al menos, implica cambiar al sujeto que ejercerá dicho poder, siendo que el propio soberano se somete a la ley, el poder se encuentra en el legislador, por ende, el Estado de derecho referido por Zagrebelsky también es conocido como ELD.

Este paradigma se afianzó desplazando al antiguo régimen absolutista del Estado, siendo que su razón y fundamento son perfectamente válidos, no obstante, si bien el paradigma del ELD implicó la obtención de una base de derechos adquiridos, aún dejan importantes cabos sueltos que requerían atención, cabos que el nuevo paradigma del ECD pretende unir.

Como refiere el propio Zagrebelsky, haciendo alusión a lo establecido por Otto Mayer:

La idea de *Rechtsstaat*, en el sentido conforme al Estado liberal, se caracteriza por la concepción de la ley como acto deliberado de un Parlamento representativo y se concreta en: a) la supremacía de la ley sobre la Administración; b) la subordinación a la ley, y solo a la ley, de los derechos de los ciudadanos, con exclusión, por tanto, de que poderes autónomos de la Administración puedan incidir sobre ellos; c) la presencia de jueces independientes con competencia exclusiva para aplicar la ley, y solo la ley, a las controversias surgidas entre los ciudadanos y entre éstos y la Administración del Estado.<sup>41</sup>

El ELD requiere vitalmente la predeterminación positiva para su implementación, por tanto, la propia dependencia del legislador será la que marcará la pauta de las articulaciones teóricas que se advirtieron en líneas anteriores, pues es susceptible de contaminación política y comercial en mayor medida, social en la menor posible.

Lo anterior puede ilustrarse de una forma muy clara. El ELD tiene en la ley su dogma, siendo aquella la que reconoce y otorga derechos, impone obligaciones y fija los márgenes para la construcción y operación del Estado mismo, pero, si la

<sup>40</sup> *Ibidem*. p.23.

<sup>41</sup> *Idem*.

constitución se encuentra integrada por leyes, entonces, ¿Es posible que el paradigma del ECD puede caer en los mismos vicios?

### **1.1.5.- El papel de la Constitución en el nuevo paradigma.**

La constitución dentro del nuevo paradigma cobra un papel central, o lo retoma, después del papel, considero, secundario desempeñado en el anterior paradigma del ELD, dentro del cual se consideraba una norma común o por lo menos nada diferente a las leyes secundarias que de ella emanaban.

Resulta pertinente iniciar con el concepto de Constitución, Guastini indica que, “Con el vocablo <<constitución>> se denota habitualmente un conjunto de normas que regularizan la organización de los poderes públicos así como las relaciones entre el Estado y los ciudadanos: es lo que se suele llamar <<constitución en sentido material>>.”<sup>42</sup>, con ello se tiene el concepto más conocido de la constitución.

Es un conjunto de normas, como tal, leyes de un nivel jerárquicamente superior que se encargan de establecer la conformación del Estado en cuestión, así como de regular la relación entre el propio Estado y sus habitantes cautivos o en tránsito; además, al establecerla como un “conjunto de normas” implica la positivización de estas dentro de un cuerpo normativo escrito.

El propio Guastini indica que, “ya que la interpretación consiste en una serie de operaciones relativas al significado de un texto, cuando se habla de interpretación constitucional, la constitución en cuestión no puede más que ser una constitución escrita: <<una constitución formal>>, como se suele decir.”<sup>43</sup>, es decir, esta dimensión formal de la constitución invariablemente tiene que existir.

Lo anterior al menos en sistemas jurídicos romano-germánicos de occidente, no obstante, la semejanza formal con las leyes secundarias a desencadenado en una confusión sustancial con respecto a las características de estas, a decir de

<sup>42</sup> Guastini, Riccardo, *Teoría e ideología de la interpretación constitucional*, trad. de Miguel Carbonell y Pedro Salazar, 2ª ed., España, Trotta, 2010, p. 38.

<sup>43</sup> *Idem*.

Zagrebalsky, “Hemos perdido conocimiento de la Constitución y, poco a poco, nos hemos ido acostumbrando a las leyes constitucionales.”<sup>44</sup>

La esencia de las normas constitucionales, es decir, su sentido material, se venía “devaluando” dentro del ELD, a tal grado de ser consideradas una norma más dentro del repertorio del sistema jurídico, pareciendo olvidar que la constitución implica algo más que una simple norma ordenativa.

Al respecto Carpizo señala:

“...aun cuando el Estado Legal recoge el principio de supremacía constitucional y supera el otorgamiento de facultades discrecionales y excesivas a la administración pública, propias del Estado totalitario o monárquico absolutista, en realidad limitó la observancia y efectividad de la Constitución a lo previsto en la ley, ya que el verdadero concepto de Norma Suprema, ... se encontró plenamente politizado ante la necesidad de un desarrollo legislativo posterior que permita su eficacia.”<sup>45</sup>

En este sentido, la politización de la constitución y su creciente dependencia de las normas secundarias permearon en la sociedad, es así que “... debido a esta larga experiencia, incluso hoy mucha gente puede pensar que la constitución es algo absolutamente teórico y abstracto, que interesa tal vez a los políticos, pero no afecta gran cosa a la vida cotidiana de la gente de la calle.”<sup>46</sup>, ignorando su verdadera importancia.

Incluso desde la visión de Lassalle, quien establecía que “La verdadera Constitución de un país sólo reside en los factores reales y efectivos de poder que en ese país rigen; y las Constituciones escritas no tienen valor ni son duraderas más que cuando dan expresión fiel a los factores imperantes en la realidad social.”<sup>47</sup>, la Constitución trascendía de un simple texto normativo, para ser considerada una suma de valores vitales.

En efecto, hay que recordar que la Constitución va más allá que un cuerpo normativo es el punto de partida para reivindicarle su importancia natural, no solo reconociendo su trasfondo de poder relacionado al ámbito político, sino su sentido

<sup>44</sup> Zagrebalsky, Gustavo, *La virtud de la duda, una conversación sobre ética y derecho con Geminello Preterossi*, trad. de José Manuel Revuelta, España, Trotta, 2012, p. 12.

<sup>45</sup> Carpizo, Enrique, “*Del estado legal al ...*”, *cit.*, pp.11-12.

<sup>46</sup> Havel, Václav, *Meditaciones estivales*, trad. de Clara Janés y Juana Stancel, España, Galaxia Gutenberg, 1994, p. 15.

<sup>47</sup> Lassalle, Ferdinand, *¿Qué es una constitución?*, trad. de la editorial, México, Colofón, 2016, p. 47.

sustancial de integración común a las personas a las que se les aplica dentro de un territorio concreto.

Para Zagrebelsky la “Constitución es una visión de conjunto que se basa en opciones y compromisos fundamentales de historia, cultura y política, vertidos en un texto, escrito en un momento de excepcional movilización de las energías morales colectivas.”<sup>48</sup>, trascendiendo la visión exclusiva del poder para llegar a elementos más profundos de colectividad, en los que las personas que integran al Estado participan activamente.

Zagrebelsky toca un punto muy importante dentro de la creación de la Constitución, esto es, su correspondencia directa con las cargas morales de la sociedad por la cual es elaborada, en la actualidad esta carga moral se plasma en forma de principios, los cuales regirán el comportamiento del Estado para con sus habitantes.

Es así que Guastini reconoce que “la mayor parte de las constituciones escritas contemporáneas, junto a las normas <<materialmente>> constitucionales, mencionadas hace un momento, contienen además otras normas, sobre todo principios dirigidos a determinar el contenido de la legislación futura.”<sup>49</sup>, tales principios deberán ser la base sobre la cual se elaboren las demás leyes secundarias, siempre acorde, por tanto, con la constitución y su objeto.

En este sentido, la Constitución no es “un instrumento sino un fin, un conjunto de principios ordinativos de nuestra sociedad que exijan adhesión.”<sup>50</sup>, la exigencia de adhesión se entiende exigida hacia las leyes secundarias, quienes regularán la forma de en la cual tales principios serán aplicados, tutelados y garantizados por parte del Estado.

#### **1.1.6.- El principio de legalidad como eje central del cambio de paradigma.**

El cuestionamiento anterior tiene una base lógica, la ley conforma a la constitución, por lo cual el sometimiento a una ley creada por el legislador será incuestionable, o al menos, es lo que nos permite razonar un conocimiento puramente básico o

<sup>48</sup> Zagrebelsky, Gustavo, “*La virtud de la duda...*” cit., p. 14.

<sup>49</sup> Guastini, Riccardo, “*Teoría e ideología...*”, cit., p. 38.

<sup>50</sup> Zagrebelsky, Gustavo, “*La virtud de la duda...*” cit., pp. 15-16.

burdo del principio de legalidad, no obstante, un análisis más profundo del tema permite distinguir ciertos matices.

Para notar la diferencia, Guastini estima necesario establecer lo que se entiende por ley, de manera que dicho autor prevé su significado en dos sentidos:

“Por un lado, se puede entender el término <<ley>> en el sentido técnico de <<ley formal>> ordinaria, o sea como acto del órgano –por lo general representativo-que es titular de la función legislativa.”

...

“Por otro lado, se puede entender el término <<ley>> en el sentido completamente genérico de <<ley material>>, por tanto, en el sentido de norma o conjunto de normas jurídicas (cualquiera que sea la fuente de la que provengan). En este sentido la ley no es una cosa distinta al <<derecho objetivo>>.”<sup>51</sup>

Respecto al primer sentido, la ley se entiende bajo el parámetro de su proceso de creación, por lo cual el legislador no está sujeto a norma alguna que regule su creación, su poder decisorio se encuentra sin restricción al no establecer limitante alguna que se encuentre positivada y, por tanto, que sea aplicable.

Por cuanto hace al segundo sentido, se trata de la forma común que se tiene como referencial al conceptualizar la ley, la norma entendida como derecho objetivo, es capaz de ser oponible al propio legislador, en su sentido general y abstracto.

No obstante, existen dos elementos *sine qua non* para que una ley material sea aplicable como limite al poder legislativo, mismos que según Guastini corresponden a que tales normas sean establecidas en rango constitucional y que a su vez la constitución que las contenga sea rígida, es decir, que no puede ser modificada con facilidad.

Lo anterior, le permite razonar el principio legalidad de una forma integral, considerando la asunción del aspecto formal y material de la ley de la siguiente forma:

<sup>51</sup>Guastini, Riccardo, *Estudios de teoría constitucional*, 4a. ed., México, Fontamara, 2013, p. 112.

“Así entendido, el principio de legalidad es un corolario de la doctrina política que no ve en la ley, sino más bien en la Constitución (y por tanto no en el Poder Legislativo, sino más bien en el poder constituyente) la expresión de <<soberanía>><sup>52</sup>.

Con lo cual, puede concluirse un primer punto definitorio, el principio de legalidad, entendido en el nuevo paradigma del ECD, debe encontrarse sujeto a la constitución, pues solo de esta manera puede suponer una verdadera limitante del poder no solo legislativo, sino que también ejecutivo e incluso judicial en un último momento, sin perder de vista el papel fundamental que, en tal paradigma, ocupa este último poder.

Guastini concluye su punto, estableciendo que:

“...allí donde el principio de legalidad valga en relación a los Poderes Ejecutivo y Judicial, estaremos frente a un Estado de derecho (sin ulteriores especificaciones); allí donde el principio de legalidad se extiende también al Poder Legislativo, estamos frente a un Estado constitucional de derecho.”<sup>53</sup>

Partiendo de que el principio de legalidad tiene por intención la sujeción a la ley de todos los ámbitos del poder público, pero ¿de qué forma puede encontrarse sujeto el poder legislativo al principio de legalidad en su nivel constitucional?

La respuesta es otorgada por Luigi Ferrajoli, quien estima:

“En efecto, en virtud del cambio de paradigma generado por el constitucionalismo rígido en la estructura de las democracias, también los poderes legislativos y los de gobierno están jurídicamente limitados, no solo en relación con las *formas*, sino igualmente en lo relativo a la sustancia de su ejercicio. Estos límites y estos vínculos son impuestos a tales poderes por los derechos constitucionalmente establecidos, que se identifican con lo que se puede llamar la esfera de lo indecible: la esfera de lo *no decidible que*, integrada por los derechos de libertad, que prohíben como invalidas las decisiones que los contradicen, y la esfera de lo *no decidible que no*, formada por los derechos sociales que imponen como debidas las decisiones dirigidas a satisfacerlos...”<sup>54</sup>

<sup>52</sup> *Ibidem*, p. 113.

<sup>53</sup> *Idem*.

<sup>54</sup> Ferrajoli, Luigi, *Poderes salvajes. La crisis de la democracia constitucional*, 2a. ed., trad. de Perfecto Andrés Ibáñez, España, Trotta, 2011, p. 29.

En este sentido, el poder legislativo se encuentra sujeto a la legalidad constitucional en el sentido de que ésta integra esferas sobre las cuales dicho poder no es capaz de decidir, sustancialmente respecto de normas que consagran derechos de libertad y derechos sociales.

Por otro lado, se tiene que dicha sujeción consta de dos vertientes primordiales, una es el hecho de que la ley debe de atribuir potestades específicas a tales figuras de poder, mientras que la otra es que debe regular dichas potestades conferidas.

En efecto, de conformidad con la concepción de Guastini, el principio de legalidad engloba en realidad a otros tres principios: el principio de preferencia de ley, entendido bajo la fórmula: “Es inválido todo acto de los poderes públicos que esté en contraste con la ley”<sup>55</sup>; el principio de legalidad en sentido formal, entendido bajo la fórmula: “Es inválido todo acto de los poderes públicos que no esté expresamente autorizado por la ley”<sup>56</sup>; y el principio de legalidad en sentido sustancial, expresado bajo la fórmula: “Es inválida (constitucionalmente ilegítima) toda ley que confiera un poder sin regularlo completamente”<sup>57</sup>.

Para efectos de una mejor comprensión de la intención de esta investigación, cobra vital importancia el concepto del principio de legalidad en su sentido sustancial, es decir, centrado en las condiciones de validez de la propia ley, el propio Guastini lo define como “condición de eficacia del principio de legalidad formal”<sup>58</sup>

En primer término, para el citado autor, cuando se habla de una norma sobre la legislación, forzosamente debe tener el rango constitucional, pues es la única que puede regular la legislación secundaria siendo a su vez vinculante para el legislador.

Una vez aclarado lo anterior, la regulación del poder conferido por una norma constitucional puede ser débil, es decir, que le asigna límites negativos tendientes a que los poderes públicos no sobrepasen los límites contemplados en la ley; o

<sup>55</sup>Guastini, Riccardo, “Estudios de teoría...” *cit.*, p.117.

<sup>56</sup> *Idem.*

<sup>57</sup> *Idem.*

<sup>58</sup> *Ibidem.* p.121



fuerte, es decir, que no establezca límites, sino que únicamente “lo vincule en positivo predeterminando el contenido de sus actos”<sup>59</sup>, es decir, realizar la predeterminación de los propios actos de autoridad a fin de que estos no sean una simple facultad discrecional.

Bajo un efecto garantista, lo anterior es de suma importancia, puesto que la garantía de los derechos es fuerte, cuando se predispone en la ley exactamente lo que el Estado debe de realizar para facilitar su ejercicio y protección, no obstante, bajo una visión centrada en los propios derechos y no en sus garantías, la visión de Guastini representa un problema.

Tal y como se ha observado hasta ahora, tanto el aspecto sustancial como el formal del principio de legalidad no parecieren tener diferencias notorias, es decir, en el ámbito formal se trata de la autorización positiva de las facultades de los poderes del Estado, mientras que el ámbito sustantivo se refiere a la obligación del legislador a fin de realizar la cabal regulación de dichas facultades a través de la instauración de límites negativos o de vinculaciones positivas.

No obstante, en el nuevo paradigma del Estado Constitucional, el principio de legalidad debe observar también la positivización (o no positivización) de los principios que engloban derechos humanos, y no solamente avocarse a las garantías de estos, en esta situación es propicio realizar una revaloración de lo que indica Guastini.

De este modo, el principio de legalidad formal consistiría en los derechos fundamentales que positivizan los principios que contienen los derechos humanos reconocidos en el marco constitucional, ligando la potestad de los particulares y sus asociaciones para realizar todo aquel acto que no estuviese expresamente prohibido por la legislación.

Por su parte, el principio de legalidad en su sentido sustancial se referiría a los vínculos que ligarán los aspectos no contemplados en la norma con los aspectos primordiales del principio positivado.

<sup>59</sup> *Ibidem*. p.122

Esta cuestión se profundizará de una manera más amplia en líneas *infra* del presente capítulo, basta por el momento comprender la ambivalencia del principio de legalidad de conformidad con el razonamiento de Guastini.

Ahora bien, como se ha expuesto, la sujeción a la constitución del legislador, como figura de poder, cobra vital importancia en el paradigma del ECD, imponiendo un límite necesario a sus potestades, no obstante, este límite siempre es susceptible de romperse, partiendo del hecho de que el legislativo se encuentra compuesto por una mezcla de fracciones políticas en busca de la dominación plena de las facultades que los cargos atribuyen.

Propiamente, ello se resume considerando que el sector en el poder será aquel dominante e influirá en las decisiones del legislador, el lado oscuro de la democracia y su pluralidad se presenta como una constante amenaza latente.

### **1.1.7.- La pluralidad como problemática en el nuevo paradigma.**

En efecto, el poder recae en manos del propio legislador, quien en el mejor de los casos representará a todos y cada uno de los sectores que integran la sociedad, bajo un estándar plenamente democrático, con el fin de evitar el monismo parlamentario, antesala del regreso al totalitarismo.

El pluralismo es una piedra angular para salvaguardar la integridad conceptual del Estado legislativo, las sociedades pluralistas son, de conformidad con Zagrebelsky “las sociedades marcadas por la presencia de una diversidad de grupos sociales con intereses, ideologías y proyectos diferentes, pero sin que ninguno tenga la fuerza suficiente para hacerse exclusivo o dominante y, por tanto, establecer la base material de la soberanía estatal en el sentido del pasado”<sup>60</sup>

Es posible referir que el pluralismo, en un fin utópico, únicamente representará el equilibrio necesario para un Estado democrático sano, organizado de forma similar a lo que Habermas denominaba “poder comunicativo de la sociedad civil”<sup>61</sup>, y que

<sup>60</sup> Zagrebelsky, Gustavo, “*El derecho dúctil...*” *cit.*, p. 13.

<sup>61</sup> Berumen Campos, Arturo, *El derecho como sistema de actos de habla. Elementos para una teoría comunicativa del derecho*, México, Porrúa, 2010, P. 11.

conduciría a una democracia deliberativa, al final del día consiste en una democracia plenamente utópica.

El pluralismo se manifiesta, dentro de las democracias, bajo el establecimiento de determinados partidos políticos, de hecho, “El asociarse en partidos políticos es, pues, algo así como la culminación de este asociarse -y a la vez parte integrante de la democracia moderna y expresión de la pluralidad de opiniones-. Sin ello resulta difícil imaginar una sociedad democrática que funcione.”<sup>62</sup>, pues los mismos fungen como los faros de la participación fáctica del pluralismo.

La presencia de los partidos políticos dentro de una sociedad democrática es una amenaza latente para el Estado, y su control es una tarea primordial y particularmente difícil de lograr, tomando en cuenta que “En ningún lugar donde el sistema político -y por lo tanto el propio Estado- está excesivamente subordinado a los partidos o depende de ellos, la cosa funciona.”<sup>63</sup>

En realidad, el pluralismo se deforma en una perenne lucha de intereses, de los cuales el predominante político y económico tendrá el control por un relativo periodo corto de tiempo, (ello dentro de lo que Berumen denomina una “democracia participativa”<sup>64</sup>) dentro del cual, al tener el control del legislativo, desarrollará sus políticas públicas, fomentando sus ideologías y favoreciendo a sus seguidores o aliados que le permitieron llegar al poder.

Aunado a ello, el pluralismo también puede degenerarse sin traicionar su concepción tan abiertamente, en una democracia real y no plenamente pluralista (como el escenario planteado por Habermas), Zagrebelsky menciona:

La época actual viene marcada por la <<pulverización>> del derecho legislativo, ocasionada por la multiplicación de leyes de carácter sectorial y temporal, es decir, <<de reducida generalidad o de bajo grado de abstracción>>, hasta el extremo de leyes-medida y las meramente retroactivas, en las que no existe una intención <<regulativa>> en sentido propio: en lugar de normas, medidas.

Sintéticamente, las razones de la actual desaparición de las características <<clásicas>> de la ley pueden buscarse sobre todo en los caracteres de nuestra

<sup>62</sup> Havel, Václav, “*Meditaciones...*”, *cit.*, p. 51.

<sup>63</sup> *Idem.*

<sup>64</sup> Berumen Campos, Arturo, “*El derecho como sistema...*” *cit.*, p. 9.

sociedad, condicionada por una amplia diversificación de grupos y estratos sociales que participan en el <<mercado de las leyes>><sup>65</sup>

En sí, el pluralismo mal logrado deviene en una sectorización demasiado marcada, en la cual cada grupo pretende lograr sus propios fines, siendo que solo uno se encontrará en el poder, es natural que se pretenda legitimar utilizando la potestad del legislador para satisfacer necesidades sectoriales mediante leyes específicas y quizá de corta duración, pues se mantendrán, al menos con el mismo grado de eficacia, en tanto el grupo en el poder se mantenga.

Lo anterior sin tomar en cuenta las rápidas transformaciones que se logran a través de la propia vitalidad de tales grupos, pues sus necesidades cambiarán sin un modo predictivo, atendiendo a las condiciones de su entorno fáctico, ideológico, político o económico, lo cual hace necesaria la continua reforma, derogación o promulgación de leyes tendientes a cubrir tales circunstancias.

La forma en la que se hará palpable la referida situación será mediante reformas continuas y posiblemente indiscriminadas a la ley y la propia constitución, la labor de construcción del legislador dentro de un Estado legislativo debe ser cuasi mecanizada.

Incluso el propio Zagrebelsky refiere que el siglo XX ha sido definido como el siglo del “legislador motorizado”<sup>66</sup>, no habiendo aspecto que no sea susceptible de cambio salvo los derechos y garantías protegidas no por la propia norma, sino por contextos ideológicos meta-legales.

La “motorización” del legislador, en cuanto al exceso de reformas continuas, se ve facilitado por su también mecanización y tecnificación, potencializando los efectos destructivos del propio ordenamiento jurídico al ser relativamente sencillo implementar tales reformas.

En un principio, la constitución tendría que cumplir con una función unificadora, es decir, intentarían “poner remedio a estos efectos destructivos del orden jurídico mediante la previsión de un derecho más alto, dotado de fuerza obligatoria incluso para el

<sup>65</sup> Zagrebelsky, Gustavo, *“El derecho dúctil...” cit.*, p. 37.

<sup>66</sup> *Ibidem.* p.39.

legislador”<sup>67</sup>, ejemplificado lo anterior con base en la adopción de una constitución rígida, cuya rigidez es fácilmente vulnerada al final del día.

Con lo anterior, no se niega las bondades que el viejo paradigma haya implementado ni los ya mencionados derechos adquiridos, un paradigma no se elimina, si no que se supera, se mejora y se adapta a su tiempo de una mejor manera.

### **1.1.8.- Estado legislativo imperante en México y el cambio de paradigma hacia el Estado constitucional.**

Por lo tocante a nuestro país, desde un inicio, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, se develó con un efecto liberal y pluralista, como refiere José Ramón Cossío:

La posición mayoritaria en el Congreso Constituyente 1917-1917 se representó y explicó a la Constitución en términos fundamentalmente políticos. La Constitución, en otros términos, era para ese grupo de hombres la plasmación del ideal político a partir del cual se había llevado a cabo la revolución de 1910. Que los constituyentes se hayan representado a la constitución en esos términos, nada tiene de peculiar si uno entiende que en su carácter de funcionarios electos representaban a personas, partidos o facciones, que al ejercer su función estaban tratando de imponer sus ideas sobre las otras personas, y que a esas ideas subyacían distintas concepciones de país.<sup>68</sup>

El hecho que nuestra Constitución haya sido implementada en tales términos, obedece al cambio radical que pretendía traer consigo la revolución, en oposición a un régimen totalitario se abraza la idea del pluralismo legislativo, sin percatarse de los riesgos que éste lleva implícitamente.

Si el poder se encuentra en el legislativo, y éste a su vez se encuentra integrado por fracciones con distintos intereses, resulta evidente que la lucha por el poder será perpetua y la labor legislativa variará de conformidad con la esfera de

<sup>67</sup> *Idem.*

<sup>68</sup> Cossío, José Ramón, *Dogmática constitucional y régimen autoritario*, 3a. ed., México, Fontamara, 2016, p. 31

poder dominante en ese momento, tal y como ha sucedido a lo largo de los más de cien años de su creación.

No obstante, lo anterior fue atendido por los juristas de la época bajo dos tipos de enfoques: el enfoque normativo, que según Cossío:

Tiene como propósito fundamental concebir la Constitución como un conjunto de normas de jerarquía final, para a partir de ahí proponer interpretaciones a las distintas normas que las componen. Estas interpretaciones, a su vez, son producidas desde la posición ideológica de quien las lleva a cabo, pero siempre bajo la aceptación de dos supuestos: primero el del carácter normativo y positivo de la norma y, segundo, el de la posibilidad de que diversas interpretaciones compitan entre sí.<sup>69</sup>

Respecto a este primer enfoque, es posible ver a simple vista la coincidencia ideológica respecto a la superioridad de la norma jurídica con lo analizado por Zagrebelsky para el Estado legislativo, con la respectiva mención de la supremacía constitucional como norma suprema, permitiendo la interpretación de las normas secundarias sin menoscabar la propia constitución, a lo que surge la pregunta ¿cabe la interpretación exhaustiva de una norma con tales limitantes?

En la concepción del nuevo paradigma no sería posible, pues requiere de la positivización de cada consecuencia fáctica, lo cual sería poco probable de lograr, si no es que imposible, teniendo en cuenta el factor del tiempo en cuanto a cada modificación legislativa.

No obstante, la supremacía de este enfoque hubiese constituido el primer paso hacia una homologación de la ciencia jurídica mexicana con la europea continental, permitiéndole estar a la vanguardia en el tópico, proponiendo y deliberando respecto nuestro paradigma legislativo.

Sin embargo, se dio prioridad al enfoque político, en el que, según el mismo autor:

La noción de norma pasa aquí a segundo plano, pues la misma no tiene relevancia o autonomía sino en tanto es producto del ejercicio del poder... Desde el punto de vista

<sup>69</sup> *Ibidem*. p.44.

político, el estudio relevante de la constitución consiste en construir una teoría que explique en general las causas de la dominación política y su plasmación (también general) en normas o, más precisamente, en identificar el movimiento o fuerza que propicia cierta dominación para a partir de ahí identificar y explicar las normas concretas de esa dominación.<sup>70</sup>

De esta forma y en un primer momento, se observa que los juristas de la época se sabían sometidos por una fuerza política que sostenían desconocer, desconocimiento que se hacía extensivo a las normas que materializaban tal dominación, un aspecto que suena absurdo en nuestros días pero que, sin embargo, mantuvo ocupados a los juristas mexicanos de entonces, al respecto Cossío señala:

“...si revisamos, y aquí es importante atender a las condiciones que postulamos, la mayor parte de los escritos de la mayor parte de los autores nacional (lo cual quiere decir que hay posiciones diversas en un número reducido de autores), tenemos que el punto de vista político prevaleció sobre el normativo aun cuando, y por la importancia “institucional” de los sostenedores del propio punto de vista político, el mismo haya llegado a ser determinante tanto en el discurso académico como en el pronunciamiento de los órganos de Estado.”<sup>71</sup>

La adopción de analizar la constitución desde un enfoque meramente político por parte de gran parte de los juristas mexicanos explica el largo sometimiento al paradigma del Estado legislativo, puesto que de no ser por avances en las ciencias jurídicas europeas y su influencia cada vez mayor en la esfera nacional, nunca se habría reparado en sus deficiencias de una forma epistemológica.

De igual forma, la visión política del derecho, fuertemente arraigada en el ámbito jurídico nacional se traduce en renuencia al cambio de paradigma, ello se explica debido a que la clase política es quien ostenta el poder desde la promulgación de nuestra actual constitución, en este sentido, perder la influencia teóricamente omnipotente de la norma jurídica a través de la figura del legislador, implica un golpe devastador que pondría en duda su supremacía futura.

<sup>70</sup> *Ibidem*. pp.44 y 45.

<sup>71</sup> *Ibidem*. p.45

### **1.1.9.- El enfoque político como pilar del paradigma del Estado legislativo.**

La superación del enfoque político implica obtener una visión, en un principio exclusiva de la ciencia jurídica, lo cual no implica la segregación del pluralismo como fuente objetiva del ámbito legislativo, sino la implementación de la parte más realista del ya citado poder comunicativo de la sociedad civil de Habermas, y que consiste en “contrarrestar la influencia de los sistemas económico y político-administrativo sobre la creación del derecho”<sup>72</sup>.

No se niega neciamente la influencia del poder político, pero si se limita mediante principios integrados a la Constitución, de forma que, sea cual fuere la fuente de poder que pretenda controlar, ésta siempre se encuentre sometida a dichos principios en un Estado constitucional.

Mejor aún si es posible llegar a un cambio como el expresado por Václav Havel, basado en una revolución existencial, cuyo motor es una reconstrucción moral de la sociedad inmune a orden político alguno; de esta manera, para Havel “La vida política -aunque también la económica- debería basarse en la colaboración variada y múltiple y cambiante de estos organismos que surgen y se extinguen de modo dinámico, pero que sobre todo se alimentan de la actualidad de su significación y se mantienen unidos por vínculos humanos...”<sup>73</sup>; tales vínculos humanos serán instaurados a través de valores como “...la confianza, la sinceridad, la responsabilidad, la solidaridad y el amor.”<sup>74</sup>

Lo que hace interesante la propuesta de Havel, es la creación de comunidades políticas sin un poder permanente, sino que fugaz y orientado a la obtención de un resultado o la realización de una tarea concreta, lo cual haría de la convivencia en una pluralidad, un verdadero motor del progreso social económico e incluso político.

No obstante, la única forma de blindar este sistema de la corrupción de sus ideales es a través de una revolución moral de sus integrantes, cosa que aparentemente sale del control de cualquier sistema jurídico existente y que se encuentre por existir, pero que ya fue posible alguna vez en la historia antigua.

<sup>72</sup> Berumen Campos, Arturo, “*El derecho como sistema...*” *cit.*, p. 11.

<sup>73</sup> Havel, Václav, *El poder de los sin poder y otros escritos*, trad. por Vicente Martín Pintado y Beatriz Gómez, 2a. ed., España, Encuentro, 2013, p. 126.

<sup>74</sup> *Ibidem*, p. 124-125.



De conformidad con Giovanni Sartori, “el discurso sobre la política se configura - empezando con Platón y también por Aristóteles- como un discurso que es, conjunta e indisolublemente, ético-político”<sup>75</sup>, en tal sentido, la política debe ser acorde con la ética de la sociedad que la forma, quedando formal y materialmente ligada a ella a través de este medio.

De hecho, el mismo autor sostiene que “no es exacto decir que Aristóteles incluía la sociedad en la política. En verdad, los dos términos eran para él un único término, y ninguno de los dos se revolvía en el otro, por la simple razón de que lo -político- significaba conjuntamente las dos cosas a la vez.”<sup>76</sup>, es decir, política y sociedad deben ser la misma esencia gobernada por principios axiológicos que conforman la ética adoptada por esta.

#### **1.1.10.- La visión del derecho como acto del habla; un panorama de solución diverso.**

Una visión de la ciencia jurídica libre de la extralimitada influencia política es el primer paso para el cambio de paradigma a un Estado constitucional, no obstante, el hecho de que la norma sea creada sin esta influencia no implica que se supere *per se* la total sujeción a la misma.

Basta con observar que, en primera instancia, se supone la agrupación de normas inamovibles dentro del marco constitucional, aquellas normas que contienen, implícita o explícitamente, un principio serán el dogma que seguir por los jueces y aquellos aplicadores del derecho en todos sus niveles.

Por lo tanto, la injerencia del legislador no tiene cabida, puesto que su voluntad, en muchos casos, no es más que solo la deformación de los principios manifestados en la propia constitución, de esta manera su labor de construcción ya no es necesaria, recayendo este deber en los propios aplicadores de la ley, quienes tendrán el deber de reconstruir el derecho e incluso positivizar principios que no sean contenido de la constitución.

<sup>75</sup> Sartori, Giovanni, *La política. Lógica y método en las ciencias sociales*, 3ª ed., trad. por Marcos Lara, México, Fondo de Cultura Económica, 2015, p. 208.

<sup>76</sup> *Ibidem*, pp. 203-204.

Lo anterior se ilustra mejor en lo establecido por Berumen, refiriéndose a la teoría de los actos del habla de Habermas, quien refiere:

Cualquiera que participe en un proceso de comunicación tiene el derecho comunicativo de problematizar cualquiera de las pretensiones de validez de los actos del habla de su interlocutor. Es decir, tiene el derecho de poner en duda la validez de los actos del habla, en cualquiera de sus aspectos, criticando lo que se considera sus patologías comunicativas. Los actos del habla son susceptibles de crítica porque su validez es sólo una pretensión y no algo que se encuentre satisfecho de antemano, antes de entrar en el proceso de comunicación.<sup>77</sup>

En efecto, tomando a la norma jurídica como acto del habla y al legislador como sujeto activo o emisor de este, es inmanente la necesidad de problematizar o cuestionar la validez de la propia norma, vista como una intención del propio legislador cuyos elementos originarios son plenamente desconocidos, lo anterior a fin de lograr el propio perfeccionamiento de la norma.

Siguiendo la clasificación de los elementos de validez del acto del habla que propone Habermas, son referidos por Berumen de la siguiente manera:

Todo acto del habla pretende valer, según Habermas, en cuatro aspectos: inteligibilidad, verdad, veracidad y rectitud. No es que todo acto del habla sea inteligible, verdadero, veraz y recto, sino que sólo pretende serlo. ... Por lo cual, todo acto del habla puede problematizarse en cualquiera de sus pretensiones de validez... Por su parte, que un acto de habla sea válido, quiere decir que es racional comunicativamente y, por tanto, es moralmente vinculante... La moralidad de los actos del habla, incluidas las normas jurídicas, determina en gran medida su eficacia<sup>78</sup>.

De esta manera, se tiene que la problematización se alcanza cuestionando la inteligibilidad (claridad tanto en el mensaje como en su intención), verdad (entendido como coherencia entre los enunciados), veracidad (la intención de decir la verdad) y rectitud (impedimento de que las opiniones o ideas sean impuestas por

<sup>77</sup> Berumen Campos, Arturo, *op.cit.* p. 26.

<sup>78</sup> *Ibidem.* p. 23

la fuerza) de la norma; es decir, cuestionando si la misma cumple con elementos de validez del acto del habla a los que se refiere Habermas.

Incluso, tomando a cabalidad la teoría del derecho como acto del habla de Habermas, puede decirse que las normas en el paradigma del Estado legislativo son actos de habla establecidos en actitud asertórica, entendiendo como tal a aquel en el que la “intención ilocucionaria del acto de habla es hacer una proposición de una manera categórica, sin duda o concluyente”<sup>79</sup>

En efecto, la rigidez del principio de legalidad conlleva una estructura normativa categórica, en la cual la intención del legislador se impone de forma concluyente, conforme a la letra de la ley, sin profundizar en lo absoluto respecto a su eficacia normativa y mucho menos en la vulneración de derechos; de hecho, ni siquiera es posible establecer si la voluntad que el legislador manifiesta en la norma es un enunciado perlocucionario.

En efecto, la perlocución se produce cuando la intención del acto del habla se oculta deliberadamente a fin de evitar cualquier tipo de problematización, lo que significa que la intención del legislador no puede ser conocida a ciencia cierta y, en menor manera, si sus actos de habla (normas) son realizados en actitud asertórica.

La problematización se hace posible partiendo de actos de habla en actitud hipotética, siendo ellos aquellos establecidos de forma en que “la intención ilocucionaria de acto del habla es hacer una proposición de una manera supuesta, condicionada, incluyente”<sup>80</sup>, es decir, al ser una intención supuesta no es posible conocer su eficacia al momento de su creación.

Ello desencadenara constantes cuestionamientos o análisis que, paulatinamente provocarán su perfeccionamiento, no siendo necesaria positivar una norma jurídica, sino únicamente enriquecer el alcance y sentido de su adecuación como acto del habla.

Permitiendo dilucidar la semejanza con la problematización de los paradigmas propuesta por Kuhn y la falibilidad imperante en la ciencia, al final, ciencia y habla se encuentran relacionados de forma vital y, metafóricamente, simbiótica.

<sup>79</sup> *Ibidem.* p. 28

<sup>80</sup> *Idem.*

### 1.1.10.1- Los problemas semánticos del derecho, una visión al derecho positivo.

El derecho positivo es eminentemente escrito, y como tal plasma el acto del habla del propio legislador en ejercicio de su imperio, pero, así como la intención ilocucionaria es inaccesible en un primer momento al destinatario del acto comunicativo, la palabra escrita en ocasiones no basta para plasmar tal intención a cabalidad o bien, implica la plasmación de una intención diversa.

Al respecto, Bauman establece que el ser humano realiza un orden clasificatorio dentro del cual otorga nombre e identidad a las cosas de su entorno, todo lo que salga de ese orden es considerado caos, a lo cual considera “el otro orden”, de esta forma “Los tropos del <<otro orden>> son: indeterminación, incoherencia, incongruencia, incompatibilidad, ilogicidad, irracionalidad, ambigüedad, confusión, inexpresividad, ambivalencia.”<sup>81</sup>

Los tropos “consisten en la enumeración de las situaciones que producen contrastes de opiniones o, incluso, contradicciones.”<sup>82</sup>, por ello, en la visión de Bauman, son aquellos aspectos que se oponen al orden creado por el ser humano y que complican su existencia, confundiendo su percepción y por lo tanto su capacidad comunicativa.

Los principales tropos, sobre los que se profundizará, son la indeterminación, la ambigüedad y la ambivalencia, considerados los más comunes dentro de la ciencia jurídica, al menos, aquellos que generan más problemas en el ámbito de su positivización.

La indeterminación es “la ausencia de determinación lógica. A veces lo mismo que vago.”<sup>83</sup>, Indeterminación y vaguedad pueden significar el mismo problema, algo que no es determinado forzosamente es vago, su concepto es tan amplio que abarca circunstancias ajenas a su idea original.

De hecho “Una palabra (o concepto o proposición) se denomina vaga cuando su significado no está bastante determinado y, de tal manera, existen casos en los cuales parece imposible decidir

<sup>81</sup> Bauman, Zigmunt, “Modernidad y ambivalencia” en Beriain, Josexto (comp.), *Las consecuencias perversas de la modernidad*, 3a. ed., España, Anthropos, 2011, p. 81.

<sup>82</sup> Abbagnano, Nicola, “Diccionario de...”, *cit.*, p. 1059.

<sup>83</sup> *Ibidem.*, p. 586.

si es aplicable o no lo es.”<sup>84</sup>, por tanto, una norma jurídica será vaga cuando su significado no se encuentre determinado apropiadamente por el propio ordenamiento jurídico, a pesar de que pueda parecer obvio que el receptor pueda interpretarla.

Para Charles Sanders Peirce “Una proposición es vaga cuando son posibles estados de cosas, con respecto de los cuales el que habla, aun contemplándolos, se encontraría intrínsecamente incierto de si son afirmados o negados por la proposición. Con intrínsecamente incierto queremos decir lo dudoso, no por ignorancia del que lo interpreta, sino por la indeterminación del lenguaje del que habla.”<sup>85</sup>

Atento a lo anterior, la capacidad del receptor del acto comunicativo no tiene que ver con el hecho de que la proposición sea vaga, más bien es cuestión del emisor formular su intención comunicativa de una forma clara y determinada; pues por más capacidad intelectual que posea el sujeto receptor, nunca podrá tener certeza alguna frente a una proposición vaga e indeterminada.

El tropo de la ambigüedad es “Referido a hechos o situaciones: posibilidad de interpretaciones diferentes o presencia de opciones que se excluyen.”<sup>86</sup>, se trata de una figura a la cual le son aplicables dos conceptos que generalmente se excluyen, o simplemente son diferentes, causando incertidumbre respecto a cuál de ellos se refiere concretamente.

Dentro del derecho positivo es muy común que algún concepto positivado tenga tendencia a ser ambiguo, por la enorme connotación lingüística de la palabra escrita, la cuestión es definir de una forma perfectamente dirigida hacia el espectro conceptual deseado, cuestión que el legislador debe procurar en todo momento.

Por último, la ambivalencia, que, según Bauman, se muestra como “...la posibilidad de referir un objeto o suceso a más de una categoría, es el correlato lingüístico específico del desorden: es el fracaso del lenguaje en su dimensión denotativa <<separadora>>”<sup>87</sup>, para dicho autor representa la amenaza completa del orden, al romper con la tercera ley aristotélica del tercero excluido.

Continuando con el pensamiento de Bauman:

<sup>84</sup> *Ibidem.*, p. 1070.

<sup>85</sup> *Idem.*

<sup>86</sup> *Ibidem.*, p. 54

<sup>87</sup> Bauman, Zigmunt, “*Modernidad y ...*” *cit.*, p. 73.

“La situación se torna ambivalente si las herramientas lingüísticas de estructuración resultan inadecuadas, sea por que la situación no corresponde a ninguna de las clases diferenciadas lingüísticamente o porque se encuadra al mismo tiempo dentro de varias clases. Ninguno de los patrones aprendidos sería el apropiado en una situación ambivalente o podría ser empleado más de uno; el resultado es el sentimiento de indecisión, indeterminabilidad y hasta la pérdida de control.”<sup>88</sup>

Corresponde a las herramientas lingüísticas determinar la ambivalencia de un concepto, existiendo dos vertientes, si no es posible la adecuación del concepto en cuestión en alguna de las categorías creadas mediante el orden lingüístico o si tal concepto puede ser incluido en varias.

La ambivalencia no es vaguedad, puesto que su concepto se encuentra definido, no es ambigüedad, puesto que no representa oposición de dos connotaciones brindadas al mismo concepto, sino que el mismo puede ser considerado como parte de diversas categorías o ninguna de ellas, haciendo dudar de la estructura lingüística hegemónica y de su orden perfecto.

La indeterminabilidad de un concepto ambivalente se da en consecuencia de su imposibilidad de ser ubicado en una categoría y no por su concepto en sí, sino por la valorización de este, por ello resulta ser un “Estado que se caracteriza por la presencia simultánea de valoraciones, de actitudes contrastantes u opuestas.”<sup>89</sup>, por ello, la determinación absoluta de un concepto ambivalente dependerá de la carga de valoración que haga el interprete.

Forzosamente, el concepto ambivalente deberá ser trasladado a un concepto plenamente determinado en alguna categoría del orden lingüístico dándole un trato acorde, esta traslación tendrá que ser soportada mediante razonamientos realizados por el aplicador del concepto, recayendo, en la ciencia jurídica, en la persona del juzgador.

Tal tarea no es poca cosa, pues en el juzgador quedará plasmada la idea del orden lingüístico que el sistema jurídico o una porción de él, se encuentra obligado

<sup>88</sup> *Ibidem.*, pp. 74-75.

<sup>89</sup> Abbagnano, Nicola, “*Diccionario de...*”, *cit.*, p. 54

a seguir, al menos, hasta que un razonamiento supere al anterior en un periodo indeterminado de tiempo.

### **1.1.11.- ¿Cómo superar la sujeción a la norma jurídica dentro del paradigma del Estado Legislativo?**

Precisamente, el vicio del Estado legislativo es su apego máximo al principio de legalidad, no obstante, ¿cómo superar este vicio, partiendo que la base del sistema jurídico dentro de este paradigma es la norma positivada? Zagrebelsky llega a una conclusión interesante al contraponer el principio de legalidad de los estados de la Europa continental, con el *rule of law* inglés.

“El *rule of law* -como se ha podido decir- se orienta originalmente por la dialéctica del proceso judicial, aun cuando se desarrolle en el Parlamento; la idea del *Rechtsstaat*, en cambio, se reconduce a un soberano que decide unilateralmente. Para el *rule of law*, el desarrollo del derecho es un proceso inacabado, históricamente siempre abierto. El *Rechtsstaat* por cuanto concebido desde un punto de vista iusnaturalista, tiene en mente un derecho universal y atemporal. Para el *rule of law*, el derecho se origina a partir de experiencias sociales concretas. Según el *Rechtsstaat*, por el contrario, el derecho tiene la forma de un sistema en el que a partir de premisas se extraen consecuencias, *ex principiis derivationes*. Para el *rule of law*, el estímulo para el desarrollo del derecho proviene de la constatación de la insuficiencia del derecho existente, es decir, de la prueba de su injusticia en el caso concreto. La concepción del derecho que subyace al *Rechtsstaat* tiene su punto de partida en el ideal de justicia abstracta. La preocupación por la injusticia da concreción y vida al *rule of law*. La tendencia a la justicia aleja al Estado de derecho de los casos.”<sup>90</sup>

La comparativa de Zagrebelsky muestra ampliamente las bondades del *rule of law* inglés, respecto del sistema constitucional de Europa continental, no obstante, incluso el *rule of law*, dista substancialmente de una respuesta definitiva a la problemática planteada, no obstante, tiene varios aspectos positivos que podrían integrar una respuesta aplicable.

<sup>90</sup> Zagrebelsky, Gustavo, “*El derecho dúctil...*” cit. p.26.

En primer lugar, el hecho de que el *rule of law* no brinde la aplicación del derecho a un solo poder (se realiza en el paradigma del ELD, otorgándolo al legislador), sino que lo brinda directamente al aplicador del derecho, e indirectamente a los juristas postulantes, aspecto más que acertado, pues son ellos las personas ideales para problematizar la norma.

En un segundo punto el *rule of law* reconoce a la ley como un proceso inacabado, es decir reconoce que siempre es factible la mejora constante de la norma, en este sentido, reconoce tanto a la norma como un acto de habla expresado en actitud hipotética, así como la posibilidad de problematizarla para alcanzar su pretensión, si lo ponemos en términos de la teoría de Habermas.

Ello puede complementarse con la universalidad y la atemporalidad de la norma jurídica, característica que Zagrebelsky toma como contraria por parte de la cultura jurídica de la Europa continental y, por consiguiente, de la cultura jurídica latinoamericana.

Es decir, si de una norma positiva puede derivar, por extensión del principio contemplado en ella, una protección o garantía que no se encuentra positivada, está no tiene razón para cambiarla, pues actúa como anclaje perfecto entre el derecho positivo y el natural sujeto al principio positivado.

Es decir, la universalización y la atemporalidad del derecho positivo, asegura la aplicación circunstancial del derecho natural, permitiendo desarrollarse a su máxima expresión sin necesidad de positivarlo como tal, hecho que solo desembocaría en la limitación de sus efectos.

De hecho, esa es la tercera diferencia que Zagrebelsky logra identificar al hacer su comparativa con el *rule of law*, el hecho de no depender de premisas preestablecidas por la ley, sino verificar la aplicabilidad y justicia de la norma a imponer en el caso concreto, hacen que la positivización de la propia norma o de un principio en norma sea trivial para la aplicación de sus alcances más amplios.

La adopción de principios como normas es el tema central del paradigma del derecho constitucional, Zagrebelsky distingue entre normas y principios de la siguiente forma:



“...las reglas nos proporcionan el criterio de nuestras acciones, nos dicen cómo debemos, no debemos, podemos actuar en determinadas situaciones específicas previstas por las reglas mismas; los principios, directamente no nos dicen nada a este respecto, pero nos proporcionan criterios para tomar posición ante situaciones concretas pero que *a priori* parecen indeterminadas. Los principios generan actitudes favorables o contrarias, de adhesión y apoyo o de disenso y repulsa hacia todo lo que puede estar implicado en su salvaguarda en cada caso concreto. Puesto que carecen de <<supuesto de hecho>>, a los principios, a diferencia de lo que sucede con las reglas, sólo se les puede dar algún significado operativo haciéndoles <<reaccionar>> ante algún caso en concreto. Su significado no puede determinarse en abstracto, sino sólo en los casos concretos, y sólo en los casos concretos se puede entender su alcance.”<sup>91</sup>

Básicamente, los principios, al no encontrarse positivados o al menos no en su totalidad, dejan al arbitrio del interprete su desarrollo exponencial dependiendo a las circunstancias del caso en concreto, siempre respetando su *ratio* y una subsecuente coherencia de lo interpretado.

Dejando de lado las demás fuentes del derecho, se puede llegar al absurdo de no proteger cierto derecho solo por el simple hecho de que el alcance de su protección no se encuentra explícitamente en la norma jurídica; correspondería al legislador darse a la tarea de mover todo el mecanismo institucional a fin de realizar la reforma correspondiente y garantizar debida y constitucionalmente tal derecho, no obstante, existiría ya una multitud de casos en los cuales ese derecho fuera violado impunemente.

Por el contrario, si se acepta que los principios, aún no positivados en una norma jurídica, cumplen con el principio de legalidad de modo informal, estos derechos podrán ser protegidos por los aplicadores del derecho y utilizados por los estudiosos de este, a fin de hacerlos valer de una forma constitucional, sin temor de que las correspondientes demandas o sentencias puedan carecer de elementos formales que pusiesen en duda su efectividad.

<sup>91</sup> *Ibidem*. pp. 110-111.

De esta forma se arriba a la teoría positivista por excelencia y en la cual, se considera, el sistema jurídico mexicano tiene uno de sus pilares inamovibles hasta la fecha: El Garantismo.

## **1.2.- Cultura del garantismo e influencia de las teorías de derechos fundamentales.**

Centrando al positivismo en una intrínseca relación con la cultura jurídica europea continental y, por ende, con nuestra propia cultura jurídica, las teorías de Luigi Ferrajoli cobran una vital importancia en el desarrollo de la ciencia jurídica.

Cabe recordar que su teoría del derecho se encuentra basada en las tres dimensiones de la semiosis o teoría de los signos reconocidas por Charles Morris, mismas que refiere el propio Ferrajoli:

“...podríamos llamar la (meta-teoría) semántica, la (meta-teoría) pragmática y la (meta-teoría) sintáctica. La primera está dedicada al contenido empírico e informativo de la teoría en relación con el derecho positivo que forma su universo de discurso. La segunda está dedicada a la finalidad explicativa de la teoría y al papel crítico y prospectivo que ésta plantea respecto del derecho, pero a partir del propio derecho. La tercera, finalmente, está dedicada a las relaciones sintácticas entre los signos de la teoría tal como resultan del método axiomático utilizado para la formación de sus conceptos y proposiciones.”<sup>92</sup>

Aunque vitalmente solo se centra en la semántica y la pragmática, es decir, a la relación de los signos con los objetos a los que les son aplicables (norma) y a la relación de los signos con los interpretes (visión ético-política del derecho con particular referencia a la justicia dentro del mismo).

No obstante, cabe la pregunta de, si es posible realizar una verdadera crítica al paradigma del Estado legislativo con una teoría de corte positivista, atento a que la misma se enfoca en la conceptualización de los propios derechos e incluso

<sup>92</sup> Ferrajoli, Luigi, “*La teoría del derecho en el sistema de los saberes jurídicos*”, trad. por Isabel de la Iglesia, Gerardo Pisarello y Ricardo Ga. Manrique, en Fundación coloquio jurídico europeo, *La Teoría del Derecho en el Paradigma Constitucional*, 2a. ed., México, Fontamara, 2013, pp. 25-26.

principios contemplados en la posterior clasificación de normas que propone; lo cual será temática de las siguientes líneas.

### **1.2.1.- Teoría del derecho de Luigi Ferrajoli dentro del paradigma constitucional.**

Ferrajoli, aclara desde un principio que su teoría del derecho es formal “se limita al análisis de los conceptos teórico-jurídicos de sus relaciones sintácticas”<sup>93</sup>, es decir, se trataría de una teoría explicativa y ordenativa de la norma preexistente, en donde nada se dice respecto a lo que se encuentra plasmado en los ordenamientos jurídicos, su eficacia o justicia.

En efecto, la teoría en análisis únicamente se “limita a asumir o a definir conceptos, a establecer relaciones entre ellos, a desarrollar sus implicaciones y, por tanto a analizar la forma lógica y la estructura normativa de los actuales ordenamientos y en particular de su paradigma constitucional”<sup>94</sup>, básicamente se trata de una gran herramienta conceptual ideada por el autor italiano que permite facilitar la comprensión de la ciencia jurídica.

La clave para encontrar la utilidad de esta concepción es el desentrañar que dentro de esta conceptualización Ferrajoli logró aclarar e incluso sistematizar, mediante el uso de la deóntica, la ciencia jurídica; conceptos clave son la correspondencia entre permisiones (derechos) y obligaciones y la correspondiente entre permisiones a no (derechos) y prohibiciones.

La sistematización casi matemática, en el sentido estricto del término, permitió distinguir el cuerpo lógico de la norma positiva, generalmente anteponiendo las ambivalencias referidas en el párrafo anterior, otorgando primordialmente consecuencias positivas o negativas a las mismas.

Estas ambivalencias, engendran como conceptos fundamentales los derechos y las garantías, desde un punto de vista meramente positivista, y esto último deberá ser aclarado en líneas posteriores, sin embargo, por ahora es indispensable referirse a los ya citados conceptos.

<sup>93</sup> Ferrajoli, Luigi, *Principia Iuris. Teoría del derecho y la democracia, t.I, Teoría del derecho*, trad. por Marina Gascón Abellán y Luis Prieto Sanchís, España, Trotta, 2011, p. 18.

<sup>94</sup> Ferrajoli, Luigi, “*La teoría del derecho en el sistema...*”, *op.cit.* p. 29.

### 1.2.2.- La noción de derechos fundamentales y su comprensión de los derechos humanos.

La concepción de Ferrajoli respecto a lo que considera derechos fundamentales es estrictamente formal, tal y como su teoría del derecho había advertido con anterioridad, lo cual puede aducirse incluso de su definición, en el cual especifica que será “una definición <<formal>>, como son por lo demás todas las definiciones de la teoría”<sup>95</sup>.

Es decir, la teoría de Ferrajoli expresa lo que son los derechos fundamentales, más no cuáles son, empresa por demás demasiado complicada como para hacerse cargo del tema, el cuál establece estará a cargo del derecho positivo, es así como el citado autor expresa:

“Los “derechos fundamentales” son los derechos de los que todos son titulares en cuanto personas naturales, o en cuanto ciudadanos, o bien, si se trata de derechos-potestad, en cuanto capaces de obrar o en cuanto ciudadanos capaces de obrar.”<sup>96</sup>

De lo anterior es posible observar que la titularidad de tales derechos se encuentra supeditada a la positivización de estos, independientemente de su titularidad, es decir, no depende si un derecho corresponde a una persona por su naturaleza, por su calidad reconocida de ciudadano o su capacidad de ejercicio, si no de si éste se encuentra dentro de la norma escrita; de hecho, Ferrajoli asevera:

“Adviértase que no vale la tesis inversa, según la cual las personas naturales serían – solo en cuanto tales, es decir, independientemente de las normas de derecho positivo— titulares de derechos fundamentales. Ésta sería una tesis iusnaturalista, excluida en esta teoría por la propia caracterización de los derechos fundamentales como derechos subjetivos previstos por normas de derecho positivo.”<sup>97</sup>

De esta forma, Ferrajoli excluye directamente a aquellos principios no positivados, al conceptualizar los derechos fundamentales como derechos

<sup>95</sup> Ferrajoli, Luigi, “*Principia iuris...*” cit. p. 685

<sup>96</sup> *Ibidem*, p. 686.

<sup>97</sup> *Ibidem*. p. 687.

subjetivos previstos en la norma; no obstante, precisamente ello da la pauta para continuar con su teoría, pues al estar positivados intrínsecamente le corresponden, según la deóntica, expectativas positivas o negativas, a las cuales corresponden obligaciones o prohibiciones a cargo de la autoridad.

Es de hacer notar que, en la visión de Ferrajoli, los derechos fundamentales únicamente corresponden a las personas naturales o personas físicas, siendo las personas morales, desde un primer punto, las responsables de su tutela (considerando al Estado como persona moral).

En efecto, el *supra* citado autor recoge la tesis de Savigny, que establece:

“...como no tratamos aquí más que del derecho privado, solo a sus relaciones es a las que se aplica la capacidad artificial de la persona jurídica... Un segundo punto no menos esencial es que la persona jurídica no afecta sino al derecho de bienes... Las relaciones de derecho que mantienen las personas jurídicas son: la propiedad y los *iura in re*, las obligaciones, las sucesiones como medio de adquirir el poder sobre los esclavos, el patronato, y, en los últimos tiempos del derecho romano, el colonato... Las personas jurídicas no son sino sujetos capaces de poseer.”<sup>98</sup>

Uno de los principios que Ferrajoli maneja como intrínseco al concepto de derechos fundamentales es la universalidad, según la cual, tales derechos son “pertenecientes a todos en condiciones de igualdad”<sup>99</sup>, en este sentido, ¿por qué excluir a las personas morales de su titularidad?

Es decir, resulta por demás obvio que existen ciertos derechos fundamentales que únicamente y de forma material, pueden corresponder a las personas físicas (como el derecho a la salud), no obstante, el derecho de acceso a la justicia o el debido proceso son aplicables perfectamente a las personas morales.

### **1.2.3.- El universalismo como principio de los derechos fundamentales.**

El criterio de universalidad de Ferrajoli en este sentido se considera inexacto, de conformidad con la clasificación de Seyla Benhabib, el universalismo propuesto por

<sup>98</sup> *Ibidem*. p. 779.

<sup>99</sup> *Ibidem*. p. 687

Ferrajoli es únicamente jurídico, al ser necesaria la inclusión de los derechos a la norma.

No obstante, para el nuevo paradigma se requiere algo más allá, un universalismo justificatorio, “Imparcialidad, verificación intersubjetiva de resultados, argumentos y datos, consistencia en las creencias y auto reflexibilidad de son las condiciones mínimas de este contenido normativo.”<sup>100</sup>

Precisamente, un universalismo justificatorio, tal y como lo propone Seyla Benhabib, es la respuesta respecto a la forma en la cual deben ser entendido el universalismo de los derechos en el nuevo paradigma constitucional, aunque cabe mencionar que, si bien es cierto, Benhabib no abandona su postura positivista, tiene una visión más abierta.

Ello permite, precisamente, justificar las razones por las cuales tal o cual derecho humano deben ser considerados con un carácter universal, es decir, avocarnos a la razón y aplicación cultural y socio-política que permita establecer a un derecho con un carácter universal.

En esta tesitura, la universalidad de los derechos fundamentales corresponde a la visión y principios básicos de, lo que para Ferrajoli corresponde, uno de sus componentes dentro de su clasificación: los derechos humanos.

#### 1.2.4.- Clasificación de los derechos fundamentales.

Ferrajoli considera que los derechos fundamentales se integran de la siguiente manera:<sup>101</sup>

Derechos fundamentales (DFO)	Derechos de la persona (DDP) (persona natural)	Derechos del ciudadano (DDC) (ciudadano)
Derechos primarios (DPR) o sustanciales (capacidad jurídica)	Derechos humanos (DUM)	Derechos públicos (DPU)
Derechos secundarios (DSE) o instrumentales (capacidad de obrar)	Derechos civiles (DCI)	Derechos políticos (DPL)

<sup>100</sup>Benhabib, Seyla, “Otro universalismo: sobre la unidad y diversidad de los derechos humanos”, trad. por David Álvarez, *Isegoría. Revista de Filosofía Moral y Política*, España, No.39, julio-diciembre, 2008, pp. 185 y 186.

<sup>101</sup>Ferrajoli, Luigi, “*Principia Iuris...*”, cit. p. 698.

En este sentido reconoce a los derechos humanos como aquellos “de los que todos son titulares en cuanto personas naturales”<sup>102</sup>, a los derechos públicos como aquellos derechos “de los que todos son titulares en cuanto ciudadanos<sup>103</sup>”, a los derechos civiles como aquellos “derechos-potestad de los que todos son titulares en cuanto capaces de obrar”<sup>104</sup> y a los derechos políticos como aquellos “derechos-potestad de los que todos son titulares en cuanto ciudadanos capaces de obrar”<sup>105</sup>.

Como puede observarse, la universalidad jurídica es primordial para esta clasificación, tomando en cuenta la capacidad que debe ostentar cada persona natural (persona física para nuestro ordenamiento jurídico) para determinar su grado de aplicación, en tanto derechos públicos, civiles y políticos.

En este sentido, los derechos humanos son aquellos que contemplan una universalidad más amplia, al ser otorgados a toda persona natural por el simple hecho de serlo, siendo posible decir que con ello se adquiere la capacidad jurídica (capacidad de goce en el sistema jurídico mexicano), no obstante, se encuentran con la limitante de que tales derechos deben encontrarse positivados.

De hecho, Ferrajoli realiza la clasificación de los derechos fundamentales de conformidad con, lo que considera, es la base de extensión de universalidad de cada derecho, no obstante, la base de extensión de cada derecho se encontrará siempre limitada a la ley, básicamente a su constitución, considerándola directa e indirectamente como el estatuto dogmático por excelencia.

Esta limitante, desde un punto de vista rigorista, es la que hace que la teoría de Ferrajoli tenga cuestionamientos, la rigidez matemática y lógica con la que se ostenta puede distar mucho de la movilidad del estrato de los contextos sociales a que se encuentra expuesto un sistema jurídico.

Ahora bien, siguiendo con el análisis de la teoría de mérito, ya que los derechos deben encontrarse positivados, también deben de encontrarse positivadas sus garantías, siendo estas las obligaciones del Estado encaminadas a la protección de tales derechos, a las que se hacen referencia a continuación.

<sup>102</sup> *Idem.*

<sup>103</sup> *Idem.*

<sup>104</sup> *Idem.*

<sup>105</sup> *Idem.*

### 1.2.5.- Garantías en la concepción de Ferrajoli y su aplicabilidad en el nuevo paradigma constitucional.

Ferrajoli concibe al paradigma del Estado constitucional como un paradigma iuspositivista, ello pues básicamente “consiste en la configuración normativa del derecho que <<debe ser (o no ser)>> y confiere por tanto a la dogmática una función crítica respecto a su objeto y a la teoría una función a su vez normativa y proyectiva”<sup>106</sup>.

La concepción del nuevo paradigma como un paradigma formal obedece al valor que tiene la constitución dentro del mismo, sujetándose al hecho de que, al igual que todas las leyes, puede tener cualquier contenido, por lo cual el control normativo debe realizarse a través de la norma misma, de hecho, Ferrajoli argumenta que:

“...es en este carácter formal en donde reside su valor teórico-jurídico, como modelo normativo vinculante más allá de los principios constitucionalizados en cada caso; y al mismo tiempo su valor teórico-político, como fundamento de la separación laica entre derecho y moral y, a la vez, de la autonomía y primacía del punto de vista político externo al derecho vigente, crítico y proyectivo respecto al mismo, incluidas las propias constituciones”.<sup>107</sup>

De esta forma, para Ferrajoli el modelo normativo es la base del nuevo paradigma, dando particular importancia al factor político como aspecto creador y modificador de la propia norma, cuya función primordial debe ser “reducir la divergencia entre el deber ser normativo y el ser efectivo del derecho positivo”<sup>108</sup>, lo anterior mediante garantías que aseguren el cumplimiento y protección de los derechos contemplados en el propio ordenamiento jurídico.

Ferrajoli define a las garantías como “la obligación correspondiente a la expectativa positiva de su mismo tema”<sup>109</sup>, recordando que según la deóntica a cada derecho le corresponde una obligación o una prohibición, a la cual se aplicará una garantía

<sup>106</sup> *Ibidem.* p. 29.

<sup>107</sup> *Idem.*

<sup>108</sup> *Idem.*

<sup>109</sup> *Ibidem.* p. 188.



para proteger la expectativa, ya sea social (cuando corresponde a una obligación por parte del Estado) o individual cuando corresponde a una prohibición por parte del Estado).

No obstante, la principal clasificación de las garantías, o al menos las que para esta tesis se consideran de mayor importancia, es la que realiza de conformidad a elementos primarios y elementos secundarios.

### **1.2.6.- Garantías primarias y garantías secundarias.**

Pasando de largo la clasificación entre garantías positivas (consistentes en una obligación para el Estado) y negativas (consistentes en una prohibición para el Estado), Ferrajoli clasifica a las garantías en primarias, como “la obligación de prestación o la prohibición de lesión dispuestas en garantía de un derecho subjetivo”<sup>110</sup>; y secundarias, referentes a “la obligación de anulación o de condena predisuestas en garantía de la anulabilidad de un acto inválido o de la responsabilidad por un acto ilícito”<sup>111</sup>.

Esta clasificación cobra relevancia en el sentido de que, como quedó asentado en líneas *supra*, un derecho fundamental debe encontrarse positivado para ser considerado como tal y, por tanto, para que corresponda una garantía positiva o negativa, así como garantías primarias y secundarias en ambos casos; pero ¿qué pasa si un derecho no se encuentra positivado?

A esta altura y, en una mayor medida, por explicar de una mejor manera la crítica al garantismo, hablamos de derechos no contemplados en la norma y no de principios, como realmente debería realizarse; una vez aclarado tal punto nos encontramos con una limitante monstruosa y virtualmente imposible de superar, pues para que un derecho (surgido de un principio, como se establecerá en líneas posteriores) pueda ser protegido por alguna garantía, este forzosamente debe encontrarse en la norma.

Respecto a este punto, para ser protegido por las garantías a las que se refiere Ferrajoli, un derecho debe encontrarse limitado en la norma, es decir,

<sup>110</sup>Ferrajoli, Luigi, *Idem*. p. 631.

<sup>111</sup>Ferrajoli, Luigi, *Idem*. p. 631.

expresamente deben fijarse sus alcances y modos de aplicación a efecto de que produzca sus efectos únicamente en lo tocante a la hipótesis normativa.

Con el garantismo, y en específico, con la teoría del derecho de Ferrajoli, se limitan los principios generadores de derechos, más aún, desde su formalidad no ofrece una correlatividad real entre garantías y derechos, al existir algo que Ferrajoli denominó lagunas jurídicas, consistentes en “el vicio producido por la indebida omisión de la adopción de una norma requerida por una norma sobre la producción, cuya aplicación supone la introducción de la norma ausente.”<sup>112</sup>

En efecto, pues si la norma escrita no es capaz de cubrir toda la gama de hipótesis normativas que son posibles en el mundo fáctico, y que podrían considerarse como extensiones del principio generador del derecho positivado, es de esperarse que sean creadas múltiples lagunas jurídicas, estrictamente hablando.

Básicamente se trata de aspectos que el legislador no tomó en cuenta normar, como complemento de la correlatividad anteriormente mencionada, no obstante, otra visión permite reflexionar respecto a la posibilidad de que la teoría garantista, en su reciprocidad, pueda estar negando, sustancialmente, derechos fundamentales.

### **1.2.7.- Los derechos sobre el papel como crítica a la teoría garantista.**

Riccardo Guastini asevera que “una cosa es *atribuir* un derecho y otra cosa *garantizarlo*.”<sup>113</sup>, atento a lo cual, no basta con la proclamación del derecho, sino que el Estado debe de contar con todos los medios necesarios para su protección.

Para Guastini “la garantía de un derecho no puede ser establecida por la misma norma que lo confiere. Puede ser establecida sólo por otra norma (“secundaria”) que instituya mecanismos aptos para prevenir la violación de la primera, es decir, que prevea remedios para el caso de que la primera haya sido violada.”<sup>114</sup>, es decir, corresponde a una existencia simbiótica de una norma secundaria.

<sup>112</sup> *Ibidem*. p. 646.

<sup>113</sup> Guastini, Riccardo, “*Estudios de teoría...*” *cit.* p. 214.

<sup>114</sup> *Idem*.

Por lo que sabemos que Guastini toma como referencia de garantía lo que para Ferrajoli son las garantías secundarias, mismas que por la naturaleza de su función (eminentemente jurisdiccional) rara vez se encontrarán en el ordenamiento que prevé el derecho en cuestión, sin mencionar que el ordenamiento de derechos por excelencia es la propia Constitución.

Ahora bien, para que sea posible ostentar la tutela jurisdiccional de un derecho son necesarias al menos dos cosas:

1. Que el derecho en cuestión posea un contenido preciso.
2. Que el derecho en cuestión pueda ser ejercitado o reivindicado frente a un sujeto determinado también de una forma precisa (“una contraparte”).<sup>115</sup>

De esta forma, únicamente será un derecho apto de tutela jurisdiccional si existe la correlatividad entre el mismo y la obligación o prohibición del Estado, y si tanto el derecho como la obligación o prohibición se encuentran plenamente delimitados.

Sobre esta base, Guastini distingue entre derechos verdaderos y derechos sobre el papel, argumentando:

- a) Son “verdaderos” derechos aquellos que satisfacen conjuntamente tres condiciones: son susceptibles de tutela jurisdiccional; pueden ser ejercitados o reivindicados frente a un sujeto determinado, y su contenido consiste en una obligación de conducta bien definida, al igual que el sujeto que era su titular.
- b) Son derechos “sobre el papel” –derechos ficticios- todos aquellos que no satisfacen alguna de estas condiciones.”<sup>116</sup>

Para Guastini, si una norma que confiere un derecho carece de una segunda que implique una garantía secundaria, no existe, puesto que es imposible la realización de su tutela en dado caso de que la obligación o prohibición correspondiente al Estado no llegase a ser observada, y mucho menos su exigibilidad posterior.

<sup>115</sup> *Idem*.

<sup>116</sup> *Ibidem*. p. 215.

Ferrajoli, típicamente defiende que el hecho de que el legislador hubiese omitido contemplar una garantía en el ámbito normativo, no implica que el derecho no exista, pues:

“no diremos, ciertamente, que estos no existen solo porque no exista, como exige la definición de derecho subjetivo, la prohibición o la obligación que les corresponde. Existe, de hecho, la obligación constitucional de introducir estas garantías fuertes, es decir, de colmar la laguna, lo cual respalda y satisface, como garantía constitucional positiva, la tesis teórica del nexo de implicación entre derechos y garantías.”<sup>117</sup>

Defensa que, aun cuando pueda tener sentido, deja abierto un lapso temporal en el que el derecho arrojado por tal norma o principio positivado no podrá ser garantizado plenamente, quedando al arbitrio del legislador la consumación de su obligación de colmar la laguna, pues no hay norma expresa que lo obligue a hacerlo en determinado tiempo, por lo que, en correlatividad, el derecho subjetivo fijado como garantía primaria, quedaría sin su regulación superior.

No obstante, si el legislador deja abierto un lapso temporal en el que el derecho emanado de un principio queda sin garantía, ¿el poder judicial podrá hacer algo directamente?

La respuesta intuitiva dentro del paradigma del ECD es que si, debido a que la positivación de un principio que derive en algún derecho no debe ser condición para su observancia, puesto que la sustancia se encuentra implícita en la intención de la norma respecto a la situación que pretende regular o dirimir.

Siendo que los derechos humanos, inherentes a principios, son universales, interdependientes, indivisibles y progresivos, basta con la positivación de algún derecho relacionado en su sustancia para que sea apto de garantías definidas en cada caso por un juzgador.

De este modo, si bien tanto para Guastini como para Ferrajoli, un derecho no positivado no es susceptible de garantizarse y por tanto no existe, el reconocimiento

<sup>117</sup> Ferrajoli, Luigi, *“Democracia constitucional y derechos fundamentales. La rigidez de la constitución y sus garantías”*, trad. por Isabel de la Iglesia, Gerardo Pisarello y Ricardo Ga. Manrique, en Fundación coloquio jurídico europeo, *La Teoría del Derecho en el Paradigma Constitucional*, 2a. ed., México, Fontamara, 2013, p. 112.

de la correspondencia, existente o inexistente, de una garantía secundaria, de acceso a los tribunales, hace posible su tutela indirecta.

Lo anterior siempre y cuando tal derecho tenga una relación interdependiente con un derecho humano, siendo la figura de los operadores del derecho, suficientes para garantizar la tutela de dicho derecho.

De esta forma, la clasificación garantista no se encuentra del todo disonante con la concepción del ECD de Zagrebelsky, al permitir precisamente la dimisión del legislador como único ostentador del *imperium* de ley, y su posterior instauración por los operadores del derecho en aplicación *contrario sensu* del principio de legalidad sustantivo planteado por Guastini.

Podría decirse que, al estar en manos de jueces y abogados esta potestad, tanto las influencias morales como la individual y subjetiva percepción de la justicia como valor escolarizado fundamental de la aplicación del derecho, cobrarán un aspecto relevante en el desarrollo de la impartición de justicia en el paradigma del Estado constitucional.

### **1.3.- Las ficciones jurídicas y la ductilidad de la norma jurídica.**

Como se ha tratado en líneas precedentes, la ciencia jurídica puede tomarse como una proyección de la realidad expresada en términos lingüísticos, generalmente, si no creados, reinventados para la operatividad de los sistemas jurídicos.

Es en esa invención o reinención en donde se crean las ficciones jurídicas, tal y como lo menciona Daniel Mendonça “El procedimiento de la ficción jurídica es considerado..., una potente herramienta para <<transformar>> la realidad.”<sup>118</sup>; solo que tal transformación puede fungir tanto para fines positivos como negativos.

La creación o transformación de la realidad se adopta como un medio para sistematizarla, o tratar de hacerlo, con el fin de aligerar el peso de la complejidad inherente a la misma, es una actitud muy humana que remonta a la historia de la caverna de Platón y que se termina de refinar con el pensamiento de dos autores.

<sup>118</sup> Mendonça, Daniel “*Estudio preliminar*”, en Mendonça, Daniel y Schmill, Ulises (comp.), *Ficciones Jurídicas*, 3a. ed., México, Fontamara, 2013, p. 8.

### 1.3.1.- Las ficciones jurídicas desde la visión de Vaihinger y Kelsen.

Hans Vaihinger, citado por Kelsen, refiere que "...la ficción jurídica es una ficción <<científica>>"<sup>119</sup>, recalcando expresamente "...la identidad formal del actuar intelectual y de la totalidad de la situación imaginaria de las ficciones jurídicas, con las demás ficciones científicas"<sup>120</sup>; es así que, para Vaihinger, las ficciones jurídicas no distan en absoluto de las ficciones matemáticas, por decir un ejemplo.

Ello da la pauta que propicia la multidisciplinariedad de la ciencia jurídica, permitiéndose tal cosa al analizar que una ficción jurídica no tiene mayor finalidad que la obtención del conocimiento de la realidad, incluso:

"De acuerdo con Vaihinger la ficción se caracteriza tanto por su objetivo, como por el medio a través del cual alcanza este objetivo. El objetivo es el conocimiento de la realidad; y el medio; una falsificación, una contradicción, un artificio, un rodeo y un punto de tránsito del pensamiento. Pese a su carácter anómalo, la ficción no deja de ser un medio propio de la lógica; pertenece a la teoría del conocimiento, y su importancia se deriva del hecho de que constituya un medio de conocimiento."<sup>121</sup>

Lo anterior parece una paradoja, puesto que se aceptaría alcanzar la realidad con un medio totalmente falso, así mismo, Vaihinger expone un objeto bien intencionado respecto al uso de las ficciones jurídicas, no obstante, en la ciencia jurídica, tal uso parece quedar en un segundo plano.

Kelsen critica que el objeto de una ficción jurídica sea el conocimiento de la realidad, argumentando que:

"Si la ficción es un medio singular para aprehender la realidad, solo una consideración totalmente descarriada por parte de la ciencia del derecho podría servirse de una ficción en este sentido; además una ficción nunca puede favorecer –ni siquiera de manera indirecta, a través de un rodeo- el conocimiento al que apunta la ciencia del derecho. Si en la ficción se afirma algo real (aunque esté en contradicción con la realidad) una

<sup>119</sup> Kelsen Hans, "*Reflexiones en torno a la teoría de las ficciones jurídicas con especial énfasis en la filosofía del -como si- de Vaihinger.*", trad. por Jean Hennequin, en Mendonça, Daniel y Schmill, Ulises (comp.), *Ficciones Jurídicas*, 3a. ed., México, Fontamara, 2013, p. 24

<sup>120</sup> *Idem.*

<sup>121</sup> *Ibidem.*, p. 25.

ficción no puede menos que ser siempre, en el ámbito de una ciencia cuyos conocimientos no se refieren a la realidad, un descarrilamiento inadmisible y totalmente inútil, meramente perjudicial.”<sup>122</sup>

Tal criterio es totalmente válido, pues como se mencionó, la ciencia del derecho re decodifica la realidad, a través de procedimientos lingüísticos, creando una nueva realidad dentro de la ciencia jurídica, más no del todo, lo anterior puede ser válido en relación a algunas formas jurídicas, pero no resulta aplicable a los hechos generadores que aplican la norma jurídica, puesto que las hipótesis normativas estipuladas en la norma en efecto requieren de conocer la realidad; su objeto inalcanzable es la verdad.

Sin embargo, Kelsen señala “...debido a que el orden jurídico (que, como tal, es objeto de conocimiento, y no conocimiento o expresión de conocimiento) carece de todo objetivo cognoscitivo, los términos de una ley jurídica nunca pueden encerrar una <<ficción>>, en el sentido de Vaihinger.”<sup>123</sup>, para Kelsen “en la ley no se expresan conocimientos”<sup>124</sup>, atento a lo cual, y siguiendo el objeto de las ficciones jurídicas que otorga Vaihinger, el legislador no tiene la intención de conocer una realidad, sino de crearla.

No obstante, se continúa con la crítica a la percepción de Kant, en el sentido de que, al crear bases jurídicas, como el concepto de persona y los propios títulos de crédito, tal criterio es aceptable, pero en normas sancionadoras forzosamente debe de prevalecer la búsqueda de la realidad, siendo que las ficciones jurídicas se presentarán en los conceptos creados por el legislador para la tipificación de los elementos punitivos.

Al respecto, Kelsen añade: “...con relación a la posibilidad de una ficción –la cual depende de la posibilidad de una contradicción con el orden jurídico- la aplicación del derecho se diferencia de la instauración del derecho.”<sup>125</sup>, por lo tanto “La ficción jurídica solo puede ser una afirmación ficticia de derecho, no una afirmación ficticia de hechos.”<sup>126</sup>

En esta tesitura, el juzgador puede crear ficciones jurídicas ante la carencia de una norma que señale explícitamente la consecuencia de derecho para el acto

<sup>122</sup> *Ibidem.*, pp. 25-26.

<sup>123</sup> *Ibidem.*, p. 33.

<sup>124</sup> *Idem.*

<sup>125</sup> *Ibidem.*, p. 42.

<sup>126</sup> *Idem.*

que se juzga, pero la ficción únicamente se referirá al acto jurídico, nunca a la situación de hecho.

Lo cual nos remite a los casos de analogía, cuya práctica es permitida en ciertas circunstancias; de igual forma, es posible decir que, cuando un principio no se encuentra positivado, y el juzgador lo aplica en un caso concreto, se está creando una ficción jurídica.

### **1.3.2.- El derecho dúctil.**

Según Zagrebelsky, la ductilidad de la norma jurídica es la característica esencial de los Estados constitucionales, un derecho cargado de principios adaptable o dócil al cambio es el elemento central para el cambio de paradigma que aquí se expone:

“La coexistencia de valores y principios, sobre la que hoy debe basarse necesariamente una Constitución para no renunciar a sus cometidos de unidad e integración y al mismo tiempo no hacerse incompatible con su base material pluralista, exige que cada uno de tales valores y principios se asuma con carácter no absoluto, compatible con aquellos otros con los que debe convivir.”<sup>127</sup>

En efecto, los principios constitucionales deben expresarse y aplicarse de forma en que su convivencia pueda ser conciliadora, evitando la colisión de tales principios que, en vez de resaltar la progresividad de los derechos que entrañan, disminuyan su alcance, minando su efectividad en el transcurso del tiempo.

De igual forma, sin un principio absoluto o dominante, salvo “...el metavalor que se expresa en el doble imperativo del pluralismo de los valores (en lo tocante al aspecto sustancial) y la lealtad en su enfrentamiento (en lo referente al aspecto procedimental).”<sup>128</sup>, se hace posible la convergencia de la multiculturalidad, integrada por la representación de sus respectivos intereses vitales.

Cabe recordar que, de conformidad a la concepción de Zagrebelsky, no importa que los principios se encuentren positivados para que puedan hacerse

<sup>127</sup>Zagrebelsky, Gustavo, “*El derecho dúctil...*”, *cit.*, p. 14.

<sup>128</sup> *Idem.*



efectivos dentro de un sistema jurídico, sino que basta con su relación intrínseca con algún otro que se encuentre en la Constitución.

La inclusión de principios al marco constitucional, y la ductilidad de las normas que los contemplan son el aspecto central del nuevo paradigma del ECD, no obstante, ¿cómo se puede aplicar esa ductilidad?

Podemos partir de la idea de que los principios deben de ser interpretados, según la visión de Horacio Corti, siguiendo las ideas de Alchourrón y Bulygin, observando que la norma jurídica como expresión lingüística es un objeto complejo, pues:

“El enunciado normativo es una expresión lingüística, el texto jurídico creado por una autoridad. La norma es el sentido jurídico expresado por los enunciados que componen el texto. La interpretación es la actividad a través de la cual se determina o identifica el sentido de un texto jurídico.”<sup>129</sup>

En este sentido, es posible establecer que el sentido de un texto depende de su interpretación, por lo cual, la ductilidad de la norma jurídica se encuentra en las manos o el razonamiento de los operadores del derecho.

La interpretación, por tanto, debe ser una interpretación conforme, ya que esta “permite la materialización efectiva y expansiva de los derechos fundamentales, además de la armonización entre las normas de derechos humanos con el bloque de constitucionalidad y de convencionalidad...”<sup>130</sup>, de esta forma, una interpretación cuyo objetivo es la armonización de las normas, puede ser la idónea para alcanzar la ductilidad de los principios.

Recordando que los principios, positivados o no, entrañan normas jurídicas, mismas que se encuentran expresadas lingüísticamente, aplicando su problematización pero no así su colisión, es decir, se propicia su progresividad y su interdependencia, más no así su conflicto.

<sup>129</sup> Corti, Horacio, “Normas y aparatos conceptuales: dos aspectos del derecho”, *Isonomía*, México, No.45, octubre, 2016, p. 143.

<sup>130</sup> Miranda Camarena, Adrián Joaquín y Navarro Rodríguez, Pedro, “El principio de interpretación conforme en el derecho constitucional mexicano”, *Opinión Jurídica*, Colombia, Vol. 13, No.26, julio-diciembre, 2014, p. 69.

## **1.4.- El papel de la moral y la justicia dentro del nuevo paradigma.**

La relación entre la moral y el Derecho es un aspecto que se ha abordado en innumerables ocasiones, sin llegar a adecuarse completamente debido a la distancia que parecen haberse tomado ambos aspectos, en este sentido, el análisis de su importancia e influencia en el Derecho es digno de mención.

Al tratar este tema, es fundamental partir desde la diferenciación entre los conceptos de ética y moral.

### **1.4.1.- Los conceptos de ética y moral.**

Por moral es posible entender “aquellas normas autónomas e interiores que regulan la actuación del hombre con el bien y el mal”<sup>131</sup>, mientras que la ética forma “...parte del conocimiento científico pero encaminada a la realización práctica, esto es, la ética se estudia para aplicarse en la vida cotidiana.”<sup>132</sup>

La anterior definición encuentra su sustento en lo argumentado por Kant, citado por Rudolf Laund, para quien “...la ley moral es autónoma”<sup>133</sup>, señalando “que el hombre solo está sometido a una legislación propia y sin embargo general”<sup>134</sup>; atento a lo anterior, según Rudolf Laun, “quien cumple un deber moral obedece a una ley que él mismo se ha dado, convencido de su validez universal.”<sup>135</sup>

El carácter interno de la norma moral, como subjetividad del individuo, hace que su relación con el sistema jurídico sea de la misma naturaleza, es decir, como un ámbito externo, la moral se verá influenciada e incluso creada por el ambiente, la cultura y los ideales de la sociedad en la cual se desarrolle.

Por otro lado, en su ámbito interno, la moral, a nivel micro, puede influenciar sobre el cumplimiento o incumplimiento de la norma por parte de una persona, mientras que en su nivel macro se verá plasmada en las decisiones del legislador,

<sup>131</sup> Pérez Fernández del Castillo, Fernando, *Deontología jurídica. Ética del abogado y del servidor público*, 15a. ed., México, Porrúa, 2008, p. 8.

<sup>132</sup> *Idem.*

<sup>133</sup> Laun, Rudolf, *Derecho y moral*, trad. por Juan José Bremen, México, Coyoacán, 2013, p.10

<sup>134</sup> *Idem.*

<sup>135</sup> *Idem.*

en un paradigma de Estado legislativo, y en los operadores del derecho, en el paradigma del Estado constitucional.

En estos niveles macro, el peso de la moral resulta ser enorme, pues la percepción interna de un grupo de individuos será la que moldeará o encaminará el sistema jurídico a un campo definido de lo que se considera moral en su percepción.

En este sentido, Uberto Scapiirelli manifiesta su entendimiento de la Ética como "...aquellos conjuntos de directivas y valores efectivos en una sociedad o elaborados para este fin por los intelectuales, que llamamos moral, derecho natural, derecho positivo, etc."<sup>136</sup>, para Scapiirelli, la ética engloba a la moral y se atreve a manifestar que la misma es creada por intelectuales de conformidad a su efectividad en una sociedad.

Más que creada, es posible decir que las directivas y valores manifestados por Scapiirelli, son reconocidos de conformidad con el contexto histórico y social y el grado de efectividad o comunión en su aplicación a la sociedad, teniendo como intelectuales, primordialmente a los ostentadores del poder.

Concretamente el legislador en el paradigma del ELD, que en concordancia con el derecho positivo, únicamente reconocían en la norma aquellas directivas que, subjetivamente, consideraban morales.

En este sentido, para Laun "el derecho no está en las leyes y convenios de papel, ni tampoco en las penas de la cárcel y el infierno, sino en la moral, en el corazón de los hombres."<sup>137</sup>, quizá teniendo razón en un grado de introspección de cada sujeto, no obstante, aún queda pendiente analizar la vinculación entre tal aspecto subjetivo y la norma que compone el sistema jurídico.

#### **1.4.2.- La relación entre el derecho y la moral en el nuevo paradigma.**

Para Robert Alexy "hay una relación conceptual necesaria entre el derecho y la moral que supone que el positivismo jurídico falla como teoría general"<sup>138</sup>. Alexy llega a tal conclusión

<sup>136</sup> Scapiirelli, Uberto, "*La metaética analítica y su relevancia ética*", trad. por A. Rentería Díaz, en Ferrajoli, Luigi y Rentería Adrián, *Ética jurídica sin verdad*, México, Fontamara, 2007, p.18.

<sup>137</sup> Laun, Rudolf, "Derecho ...", *cit.*, p.47.

<sup>138</sup> Alexy, Robert, *Derecho y razón práctica*, 2a. ed., trad. por Pablo Larrañaga, México, Fontamara, 2017, p.43

confrontando las tesis de separación (positivistas) y de conexión (naturalistas); básicamente para los positivistas no existe un nexo conceptualmente necesario entre el Derecho y la moral, mientras que para los naturalistas este nexo es plenamente existente.

Alexy pretende fundamentar la conexión conceptual entre el Derecho y la moral a través del concepto de los principios, siendo que para explicar tal relación propone tres tesis fundamentales; la tesis de la incorporación, que "... dice que todo sistema jurídico mínimamente desarrollado contiene necesariamente principios"<sup>139</sup>, en esta parte los principios no necesariamente deben contener una carga axiológica.

La tesis moral resulta ser aquella en la que "...la presencia necesaria de principios en un sistema jurídico conduce a una conexión necesaria entre el derecho y la moral"<sup>140</sup>, es decir, el reconocimiento de que los principios tienen una carga axiológica y por ende se encuentran relacionados a la moral de la sociedad que los practica.

Y, por último, la tesis de la corrección, que básicamente exige una relación entre el derecho y una moral correcta, "La pretensión de corrección implica una pretensión de fundamentabilidad."<sup>141</sup>, de forma en la que la fundamentación de la moral elegida será la base sobre la cual tal moral sea la indicada para sustentar al derecho.

Pero ¿es posible llegar a una moral correcta? En términos subjetivos y solo para un Estado, puede ser posible; el reconocimiento de elementos morales como valores pueden ser materializados en principios, mismos que serán contemplados en la constitución de forma positiva, o bien reconocidos por los propios operadores del derecho en un análisis del caso en concreto.

#### **1.4.3.- Crítica a la postura de Alexy.**

Ahora bien, el problema con la concepción de Alexy es que, hasta para comprobar la existencia de principios, de conformidad con su tesis de la incorporación, se requiere ponderar entre principios "opuestos", es decir, debe llegarse a su

<sup>139</sup> *Ibidem.* pp. 75-76.

<sup>140</sup> *Ibidem.* p. 79.

<sup>141</sup> *Ibidem.* p. 82.

problematización para reconocer su existencia colisionando con principios aparentemente opuestos; esta tesis se criticará en líneas posteriores.

Respecto a la tesis moral, Alexy refiere la existencia de dos versiones: “En su versión débil esta tesis dice que existe una relación necesaria entre el derecho y alguna moral. Según la versión fuerte, existe una conexión fuerte entre el derecho y la moral correcta”<sup>142</sup>, el gran problema es conocer quién establecerá qué moral debe de conducir la sustancia de los principios, es decir, qué moral será la que intervenga en el sistema jurídico.

Tal problema parece ser resuelto a través de la tesis de la corrección, en donde se manifiesta que, para llegar a la moral correcta, hace falta fundamentarla, pero ¿con qué?, los fundamentos apegados a una ética jurídica universal, o al menos desde la concepción occidental, deja abierta la pauta para establecer que la moral como componente del derecho es maleable y sujeta a interpretaciones subjetivas.

Por ejemplo, es como si se trata de evidenciar la fundamentación moral del nacionalsocialismo en pleno siglo XX, mismo que se fundamentaba sobre bases, consideradas para su sociedad, científicas y por ende aceptables, no obstante, bien conocidos son sus resultados.

Esto hace pensar que las tesis de Alexy son aceptables en tanto los criterios de moral sean aceptados por el Estado que la aplique, en un modelo histórico y no occidental, tendrían múltiples aspectos que sortear, no obstante, en una sociedad cada vez más globalizada respecto a los principios axiológicos, sustentados en la moral hacen pensar que su teoría es aplicable.

Aplicable pero endeble a la implementación injusta, si es que no se fundamenta bien la considerada moral correcta; ante lo cual solo quedaría el camino de la reconstrucción moral de la verdad, en los términos expuestos por Václav Havel, es decir, mediante una construcción interna de los sujetos individuales.

Para John Rawls, por otro lado, la creación de principios por medio de una especie de consenso pasivo resulta más aplicable, estableciendo:

<sup>142</sup> *Ibidem.* p. 79.

“Ahora bien, podemos en principio pensar en la teoría moral (y subrayo la naturaleza provisional de este punto de vista) como el intento de describir nuestra capacidad moral... Más bien, lo que se requiere es una formulación de un conjunto de principios que, al ser conjugados con nuestras creencias y conocimientos de las circunstancias, nos condujesen a formular estos juicios junto con las razones en que se apoyan, si quisiéramos aplicar tales principios de manera consciente e inteligente. Una concepción de la justicia caracteriza nuestra sensibilidad moral cuando los juicios cotidianos que formulamos son acordes con sus principios.”<sup>143</sup>

De esta forma, Rawls liga los principios morales, tomando como tales aquellos aceptados por la propia sociedad, a la justicia, como parámetro de sensibilidad moral al aplicar dichos principios; siendo que los mismos agrupan la moral aceptada por la sociedad, si su aplicación resulta ser justa, entonces tales principios y, por ende, tal moral es correcta.

El anterior razonamiento pareciera lógico, pero para valorarlo es necesario conocer la definición de la justicia.

#### **1.4.4.- El concepto de la justicia.**

Luis Villoro Toranzo, argumenta que es posible entender la justicia partiendo de la “...relación entre un concepto general de justicia y su aplicación en una situación particular, de modo que hay dos maneras de considerar la misma relación: ya sea a partir de la justicia del todo, o de las reglas que lo rigen, para juzgar si las partes son justas; o a la inversa, partir de las acciones o elementos que se consideran justos, para juzgar la justicia o injusticia del todo.”<sup>144</sup>; de este modo sienta las bases para entender a la justicia desde dos modelos complementarios, uno deontológico y otro teleológico.

En efecto, la justicia desde un modelo deontológico, esgrime la convicción de que:

<sup>143</sup> Rawls, John, *Teoría de la Justicia*, 2a. ed., trad. por María Dolores Gonzáles, México, Fondo de cultura económica, 2015, p.57.

<sup>144</sup> Higuera Corona, Jorge, *La ética en la reflexión sobre la filosofía griega clásica de Xabier Zubiri, y la virtud cardina de la justicia en el pensamiento del mundo occidental, con particular referencia al ámbito judicial*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007, p. 63.

“...justo es lo conforme al orden que impera en el todo, injusto es lo que transgrede ese orden, en él las acciones justas son las que cumplen normas o leyes universales establecidas para toda sociedad, por eso un orden social es considerado justo si en él rige, sin excepción, un sistema de normas, que valen para todos sin que nadie esté excluido, de modo tal que la no exclusión es la condición necesaria para el cumplimiento de la justicia...”<sup>145</sup>

Esto es, la justicia implica la sujeción a la norma jurídica, basándose en que esa norma, por el simple hecho de serlo y de haber sido instaurada para toda la sociedad en general sea justa sin más análisis; lo cual genera la misma duda que en el apartado de la moral ¿quién decide lo justo?

Ello debió representar un cierto problema respecto al legislador primario, y solo relativamente, puesto que para él lo justo hubiese sido aquello que favorecía sus intereses o los de la ideología o gremio al que perteneciere.

Las cosas se facilitan para el aplicador del derecho, puesto que, sin complejidad alguna, siguiendo el aspecto formal del principio de legalidad, estaría seguro de que aplicar tal o cual norma de conformidad a la hipótesis normativa actualizada en cada caso, garantizaría una resolución justa, cumpliendo su labor con excelencia.

Lo anterior, por obvias razones tiene que ser complementado con un modelo teleológico de la justicia, según el cual “La justicia en este segundo sentido se refiere a un conjunto de prácticas humanas, una vida justa es la que realiza una idea del bien...”<sup>146</sup>, ofreciendo la posibilidad de ir más allá de la mera aplicación formal y mecanizada de la norma.

La idea del bien a que se refiere Higuera Corona posibilita la estimación de un *meta* valor, dictando la finalidad de la justicia en sí, pero una idea es dúctil, maleable conforme el contexto e incompatible con figuras rígidas como lo es la propia norma jurídica.

Por tanto, al adoptar esta “idea del bien” como objetivo, se permite realizar un análisis del principio de la norma, resolviendo su aplicabilidad al caso en concreto

<sup>145</sup> *Idem.*

<sup>146</sup> *Ibidem.* p. 64.

y trascendiendo el poder imperativo del legislador, algo más acorde al nuevo paradigma de ECD.

#### **1.4.5.- La justicia según John Rawls**

Para John Rawls, “La justicia es la primera virtud de las instituciones sociales, como la verdad lo es de los sistemas de pensamiento.”<sup>147</sup>, por lo que, acorde al elevado concepto, considera que “Cada persona, posee una inviolabilidad fundada en la justicia que ni siquiera el bienestar de la sociedad en conjunto puede atropellar... una injusticia es tolerable cuando es necesaria para evitar una injusticia aún mayor.”<sup>148</sup>

Es decir, la concepción de Rawls respecto a la justicia hace vislumbrar un panorama en el que la exacta aplicación del principio de legalidad en su sentido formal, pasa a segundo término, permitiendo la valoración apegada a principios, al considerar que el bien común (protegido por la generalidad de normas) no puede manifestarse como base al menoscabo de un derecho a la justicia individual (caso concreto).

En un principio Rawls congenia con la visión de Zagrebelsky, en el sentido de concebir la justicia (derecho a la) como un contrapeso necesario a los derechos de libertad, solo que Rawls ve a los derechos como una especie para ser distribuida de conformidad con la participación social que cada individuo tenga, es decir, a mayor medida tendrán más derechos y a menor más deberes, es así que manifiesta:

“...el objeto primario de la justicia es la estructura básica de la sociedad o, más exactamente, el modo en el que las grandes instituciones sociales distribuyen los derechos y deberes fundamentales y determinan la división de las ventajas provenientes de la cooperación social. Por grandes instituciones entiendo la constitución política y las principales disposiciones económicas y sociales.”<sup>149</sup>

<sup>147</sup> Rawls, John, “*Teoría de la...*”, *cit.*, p.17.

<sup>148</sup> *Ibidem.*, pp.17-18.

<sup>149</sup> *Ibidem.*, p. 20.



Manejar la cooperación social, al menos en estas líneas, como punto de consideración para la obtención de derechos o deberes fundamentales, según la justicia de Rawls, resulta ser totalmente arbitrario, si es que se aplica sin tener en cuenta aspectos como la proporcionalidad y la equidad entre los individuos.

Así, Rawls también reconoce la necesidad de incluir principios de justicia en la constitución, debido a que “La justicia de un esquema social depende esencialmente de cómo se asignan los derechos y deberes fundamentales, y de las oportunidades económicas y las condiciones sociales en los diversos sectores de la sociedad.”<sup>150</sup>, es en este punto en donde se reconoce a la justicia como fuerza equilibrante entre derechos y deberes.

No obstante Rawls no es capaz de separar el concepto de justicia de la ley, ya sea reconocida en su forma de principio constitucional o en una norma jurídica de tinte económico o social.

#### **1.4.6.- Los derechos de justicia.**

Para Zagrebelsky todos los derechos del hombre se sitúan en dos horizontes de la vida colectiva, la libertad y la justicia; presentando ambas concepciones como opuestas, en este sentido los derechos de libertad tienen “...naturaleza esencialmente subjetiva en un doble sentido. Son... instrumentos para la realización de intereses individuales, confiados a la autónoma valoración de sus titulares, y además su violación autoriza a estos últimos procurar su tutela.”<sup>151</sup>

Mientras que los derechos de justicia son percibidos como “... derecho objetivo: los derechos como consecuencia o reflejo de un derecho justo; los derechos como tarea a realizar por los gobernantes, como deber de los poderosos a los más débiles.”<sup>152</sup>

Los derechos de libertad según Zagrebelsky se pueden traducir en la obligación sustancial y la obligación sancionadora que expone Gaetano Carcaterra, únicamente que, a diferencia de Carcaterra, Zagrebelsky confiere todo el poder de accionar la obligación al titular del derecho, por lo cual no le quita el título de derecho de libertad.

<sup>150</sup> *Ibidem.* p. 21.

<sup>151</sup> Zagrebelsky, Gustavo, “*El derecho dúctil...*”, *cit.* p. 85.

<sup>152</sup> *Idem.*

Atento a lo anterior, y en plena correlatividad, establece a los derechos de justicia como obligaciones a cargo del Estado, cuya virtud sustancial consiste en la "...reparación de la injusticia tienen solo un valor transitorio, por cuanto persiguen la vigencia del orden justo y pierden significado una vez alcanzado el resultado."<sup>153</sup>, básicamente actuando como equilibrio entre lo que se considera justo, en este sentido, la justicia se alcanza por medio de los deberes y no de los derechos.

Obviamente, el desequilibrio entre derechos y obligaciones causaría estragos sociales, tomando en cuenta que la máxima libertad tiende a convertirse en máxima opresión, así como un exceso de obligaciones tiende a convertirse en un Estado totalitario al establecer que lo que se encuentra en la ley es justicia, siendo que quien ostenta el poder es quien hace la ley y, por ende, determina unilateralmente lo que es justo.

De esta forma, al establecer como principios constitucionales a los derechos de libertad, habría que establecer su contrapeso natural, integrando los derechos de justicia a la Constitución del Estado mediante un procedimiento democrático, permitiendo la anulación del unilateralismo en pos del pluralismo, de manera de que la elección de los principios de justicia obedecería a intereses diversos.

Es así como, en el nuevo paradigma del Estado constitucional, "Los principios de justicia vienen previstos en la Constitución como objetivos que los poderes públicos deben perseguir"<sup>154</sup>, en este sentido, "El Estado no está llamado sólo a impedir, sino también a promover, empeñando positivamente para este fin sus propias fuerzas y la de los sujetos privados."<sup>155</sup>, pero ¿cómo el Estado puede promover estos principios?

Prácticamente, la promoción será a través de políticas públicas orientadas a la protección de los derechos sociales o de la generalidad, limitando a su vez los factores disgregadores de los derechos de libertad, concretamente aquellos relativos a la libre voluntad, aunque también es posible a través del trato igualitario ante autoridades administrativas y jurisdiccionales.

<sup>153</sup> *Ibidem.* p. 86.

<sup>154</sup> *Ibidem.* p. 93.

<sup>155</sup> *Idem.*

#### **1.4.7.- La conclusión de Kelsen.**

Después de este corolario, resulta prudente concluir con la definición que parece que, a su pesar, Kelsen otorga:

“En realidad, yo no sé si puedo decir qué es la justicia, la justicia absoluta, este hermoso sueño de la humanidad. Debo conformarme con la justicia relativa, puedo decir únicamente lo que para mí es justicia. Como la ciencia es mi profesión y, por lo tanto, lo más importante de mi vida, para mí justicia es aquello bajo cuya protección puede florecer la ciencia y, con la ciencia, la verdad y la sinceridad.”<sup>156</sup>

En este sentido, el concepto de justicia será definido de forma particular por cada persona, no obstante, eso no es impedimento para adoptar la visión de Kelsen, siendo que es precisamente en la ciencia y en la verdad en donde encontramos los dos baluartes fundamentales que este trabajo pretende aplicar en el tema de investigación.

#### **1.5.- Los principios dentro del marco del Estado constitucional.**

Como ha quedado establecido en líneas *supra*, el reconocimiento de los principios dentro de la estructura constitucional es uno de los pilares del nuevo paradigma del ECD, ya sea que se encuentren positivados o no; no obstante, la inserción de este concepto tiende a ser un poco más complicada y su aceptación tiene múltiples opiniones entre los juristas contemporáneos.

Al respecto, Prieto Sanchís señala que “la actual filosofía del Derecho creo que mayoritariamente saluda con satisfacción esta rehabilitación principialista, acaso porque encuentra en ella una cierta reacción antipositivista; aunque, por las mismas razones, otros ven en los principios una novedad peligrosa, cuando no una forma de contrabando ideológico.”<sup>157</sup>, preocupación comprensible desde un punto de vista escéptico ante lo novedoso.

Ahora es momento de profundizar respecto a su aplicación concreta dentro del sistema jurídico e ilustrar que no hay nada de peligroso en su articulación.

<sup>156</sup> Kelsen, Hans, *¿Qué es la justicia?*, México, Grupo editorial éxodo, 2015, p. 46.

<sup>157</sup> Prieto Sanchís, Luis, *Ley, principios, derechos*, España, Dykinson, 1998, p. 47.

### 1.5.1.- La estructura abierta del derecho positivo como punto de partida para la aplicación de principios.

Según Hart, “todo derecho positivo posee una estructura abierta (*open texture*).”<sup>158</sup>, complementa Alexy que ello obedece a “... la vaguedad del lenguaje del derecho, la posibilidad de contradicciones entre normas, la falta de una norma en la que pueda apoyarse la decisión y la posibilidad de decidir, en casos especiales, en contra del texto de la norma.”<sup>159</sup>; en efecto, tanto Hart como Alexy, reconocen los puntos débiles del derecho positivo, y por ende del paradigma del Estado legislativo.

Ambos se percatan que en casos fáciles la aplicación exacta de la norma, acorde al principio de legalidad en su aspecto formal, bastará para resolver el caso, pero no todos los casos serán fáciles, pues el espectro fáctico sobrepasa en gran medida los supuestos normativos positivos.

Es, entonces, en los casos difíciles en donde no existe una norma exactamente aplicable al caso o existen normas contradictorias, cuando resulta necesario romper la estructura rígida del derecho positivo y dar paso a una apertura que permita el auxilio de elementos extrajudiciales.

De conformidad con Alexy, “Cómo solo el derecho positivo es derecho, en el ámbito de apertura el juez tiene que decidir en todos los casos dudosos sobre la base de pautas no jurídicas o extrajurídicas. En esta medida, está autorizado, por el derecho positivo –de una manera básicamente igual a la del legislador- a crear nuevo derecho sobre la base de pautas extrajurídicas.”<sup>160</sup>, siendo, hasta este punto, en el que se encuentra la coincidencia plena entre el criterio de Zagrebelsky y Guastini.

Tal coincidencia se encuentra respecto a que los operadores del derecho deben ser quienes determinen el alcance de la norma para la resolución de casos específicos, sin esperar la creación o reforma de una norma por parte del legislativo.

Es posible afirmar lo anterior, puesto que, si bien Alexy únicamente inviste al Juez con esta potestad, es innegable la influencia de los postulantes en su decisión,

<sup>158</sup> Alexy, Robert, “*Derecho y razón...*”, *cit.*, pp. 73-74.

<sup>159</sup> *Ibidem.*, p. 74.

<sup>160</sup> *Idem.*

positiva o negativamente; no obstante, ¿a que pautas extrajurídicas va a obedecer el criterio del juzgador?

El propio Alexy propone lo que llama un argumento de los principios, "...el argumento de los principios dice que el juez, también en el ámbito de apertura del derecho positivo, es decir, del derecho impuesto y eficaz, está jurídicamente ligado y lo está de una manera que crea una vinculación necesaria entre el derecho y la moral."<sup>161</sup>

De esta forma, encontramos que las pautas extrajurídicas que refiere Alexy tienen un carácter moral, o mejor dicho axiológico, pues es en un valor, inserto en la norma el que encarnará la pauta a seguir por los operadores del derecho, más para exponer esta tesis, es necesario definir a los principios.

Alexy define a los principios como "...mandatos de optimización. En tanto tales, son normas que ordenan que algo se realice en la mayor medida posible según las posibilidades fácticas y jurídicas... Las posibilidades jurídicas de la realización de un principio están determinadas, esencialmente, a más por las reglas, por los principios opuestos."<sup>162</sup>; lo cual da pauta para desarrollar su famosa teoría de la ponderación, aspecto que se considerará en líneas posteriores.

El considerar a los principios como mandatos de optimización y, por ende, no encasillar su aplicación a un mero silogismo, hace que tal definición tenga valor por sí misma, no obstante, no nos ofrece una idea clara del contenido sustancial de un principio normativo, quedando únicamente definido su alcance, por lo que se complementará con el concepto otorgado por Guastini.

Para Guastini, los principios son "normas incondicionadas, es decir, carentes de supuesto de hecho, o, en cualquier caso, con supuesto de hecho abierto, de manera que su campo de aplicación quedaría totalmente indeterminado"<sup>163</sup>, de igual forma establece "los principios serían normas fundamentales, caracterizadoras, que confieren identidad axiológica al ordenamiento (o a uno de sus subsectores) y ofrecen justificación a las restantes normas (del ordenamiento en su conjunto o de este particular subsector)."<sup>164</sup>

Ver a un principio como una norma incondicionada es lo más aceptable, puesto que su aplicación tiene una amplitud indeterminada que dependerá de la

<sup>161</sup> *Idem.*

<sup>162</sup> *Ibidem*, pp. 75.

<sup>163</sup> Guastini, Riccardo, "*Estudios de teoría...*", cit., p. 127.

<sup>164</sup> *Idem.*

concepción axiológica de la sociedad que opera el sistema jurídico en cuestión, caracterizándolo en todo momento.

### **1.5.2.- La identificación de los principios según Guastini.**

Guastini, plantea un sistema para la identificación de principios dentro del ordenamiento jurídico, en este sentido:

“Algunos principios se encuentran no sólo expresamente formulados sino también expresamente identificados como tales por las mismas autoridades normativas... Otros principios... son tales en virtud no de una expresa calificación de la autoridad normativa, sino de una valoración del interprete. En el sentido de que los intérpretes – y, en particular, los jueces- identifican como principios ciertas disposiciones normativas, precisamente en el momento de la interpretación, en ausencia de cualquier determinación expresa del legislador en tal sentido.”<sup>165</sup>

Guastini toma a los principios como “instrumentos de integración del derecho en presencia de lagunas”<sup>166</sup>, pero admite que “los principios no son idóneos por sí solos, para ofrecer la solución de específicas controversias: por lo general necesitan... concretización.”<sup>167</sup>

Básicamente, la concretización corresponde a la construcción de una norma jurídica a partir de la sustracción de su elemento objetivo del propio principio mediante un razonamiento deductivo que tiene su origen en la discrecionalidad del juzgador.

### **1.5.3.- Positivización de los principios.**

Guastini, sostiene que los principios pueden no encontrarse expresamente en la norma jurídica, como se indicó, tales principios son construidos mediante la interpretación de los operadores jurídicos, de tal interpretación “se obtiene un principio

<sup>165</sup> *Ibidem*.p. 126.

<sup>166</sup> *Ibidem*. p. 131.

<sup>167</sup> *Idem*.

de una norma singular cada vez que se formula la hipótesis de una ratio, es decir, un fin, como perseguido por la norma.”<sup>168</sup>

De igual forma, el *supra* citado autor, también es posible extraer principios de una multiplicidad de normas, siguiendo el análisis de la ratio en común de las normas, encaminadas a la preeminencia de tal o cual valor moral.

Ahora bien, Guastini distingue tres diversas técnicas de construcción de principios:

“... consiste en la “inducción” de normas generales –mediante abstracción, generalización, o universalización, según se quiera denominar- a partir de normas particulares. Se trata de un procedimiento altamente (y, por lo demás, notoriamente) discrecional.”<sup>169</sup>

En esencia, se trata de la técnica del *common law*, mediante la cual se extrae un principio con la mayor amplitud y aplicación al caso concreto, la inducción en este punto es crucial para determinar el mayor grado de alcance y protección del principio inserto en la norma.

1. “...avanzar conjeturas en torno a las razones –a los fines, las intenciones, los valores- del legislador. Es lo que se hace cada vez que se obtiene la ratio de una norma (o de un complejo de normas).
2. ... por un lado, en elaborar una norma implícita que se supone instrumental a la actuación de un principio (previamente reconocido como tal); y, por otro lado, en elevar después la norma implícita así construida al rango de principio.”<sup>170</sup>

La primera de estas dos técnicas presenta una problemática infranqueable que pone en duda su aplicabilidad, en un primer momento, el principio será creado a partir de los valores e intenciones del legislador, que, en un periodo de transición de paradigmas, puede ser influenciado por cuestiones de intereses políticos y económicos.

<sup>168</sup> *Ibidem*. p. 133.

<sup>169</sup> *Ibidem*, pp. 133-135.

<sup>170</sup> *Idem*.

La segunda de estas técnicas es perfectamente aplicable e incluso puede ser aquella que se utiliza en un primer momento en un cambio de paradigma, puesto que todo ordenamiento jurídico contiene principios expresos, aunque no hubiesen sido considerados como tal, por lo cual, lo único que se debe hacer es reconocerlos.

#### **1.5.4.- ¿Es posible la ponderación de principios?**

Para Guastini, la ponderación “consiste en instituir entre los dos principios en conflicto una jerarquía axiológica móvil”<sup>171</sup>, la jerarquía axiológica, por su parte, consiste en una “relación de valor instituida (no por las mismas fuentes, sino) por el intérprete, precisamente mediante un subjetivo juicio de valor”<sup>172</sup>; por otro lado, la jerarquía móvil consiste en “una relación de valor inestable, mudable, que vale para el caso en concreto, pero que podría invertirse en relación con un caso concreto diverso.”<sup>173</sup>

En este sentido, la jerarquía móvil puede verse de otra forma, en los grados en los cuales deben ser aplicados los principios en supuesta colisión, aplicando la ductilidad de la norma jurídica propuesta por Zagrebelsky, incluso aplicando una interpretación integradora que para Guastini implica que:

“si una disposición legal admite dos interpretaciones opuestas, de modo que la primera sea conforme a un principio constitucional, mientras que la segunda esté en contraste con él, se hace interpretación adecuada eligiendo la primera interpretación y rechazando la segunda.”<sup>174</sup>

La interpretación adecuada, vista a nivel de la ductilidad de normas que implican principios, debe realizarse como una forma de garantizar la progresividad de los principios, no coactuando uno u otro, sino complementándolos de conformidad al grado que exige cada caso en concreto.

<sup>171</sup> *Ibidem*, p. 139.

<sup>172</sup> *Idem*.

<sup>173</sup> *Ibidem*. p. 140.

<sup>174</sup> *Ibidem*. p. 142.



## **1.6.- La dignidad humana como principio; alcance e integración del concepto de verdad como finalidad ideal del derecho.**

Contrario a lo que pueda pensarse, la contemplación de la dignidad humana dentro del marco, si no normativo si axiológico, del derecho es un aspecto estudiado desde hace mucho tiempo; desde los antiguos romanos, se consideraba que el ser humano contaba con dignidad desde dos acepciones diferentes “Por un lado, <<dignidad>> indica la posición especial del hombre en el cosmos; por el otro, la posición que ocupa en la vida pública”.<sup>175</sup>

En este sentido, se dotaba al ser humano de dignidad por el simple hecho de serlo, una potestad que le era acorde a su naturaleza de ser superior a todas las demás criaturas del mundo, en su razón se encontraba el elemento que afianzaba tal potestad que podría considerarse un elemento base.

Por otro lado, ya considerado el elemento base, se diferenciaba respecto a su posición en la sociedad, dotando al ser humano de un segundo elemento diferenciador, según el cual el nivel de dignidad reconocido será proporcional a su participación e integración en la sociedad a la cual pertenece.

Tal consideración hace remitirnos al iusnaturalismo y al iuspositivismo invariablemente, el hecho de pertenecer al género humano no bastaría, sino que la dignidad estaría sujeta a la validación de la propia sociedad influida por el contexto histórico, su ética, su moral, su política, etc.

La dignidad resulta ser algo complicado de definir y aún más de aplicar a la ciencia jurídica, no obstante, existen sistemas jurídicos de vanguardia que ya contemplan e incluso positivizan este concepto con gigantescas implicaciones.

### **1.6.1.- La concepción general de dignidad.**

Un gran exponente de esta concepción es Samuel Pufendorf, que, aunque si bien se aleja de la consideración de una generalidad aplicada por la simple concepción del ser humano como tal, propia de una visión meramente cristiana; y,

<sup>175</sup> Becchi, Paolo, *El principio de la dignidad humana*, trad. de la editorial, México, Fontamara, 2016, pp. 11.

naturalmente, también se aleja de la particularidad que establece a la dignidad como una cualidad inherente a un cierto estatus social, parte de "... la idea de la libertad, que marca el carácter axiológico del ser humano".<sup>176</sup>

En opinión de Paolo Becchi, "Tal libertad es el presupuesto para la existencia de un orden moral que Pufendorf, mediante la distinción de *entia physica* y *entia moralia*, separa netamente del orden natural"<sup>177</sup>; separar la entidad física del ser humano, es decir, la concepción general que le otorga dignidad, puede hacer pensar que el autor es el equivocado para representar el presente subtítulo, no obstante, lo que le hace pertenecer a tal, es que su concepción "particular" a la cual vincula la dignidad es la moral, por ende, "Es la idea de la libertad moral del hombre, no su naturaleza, la que confiere dignidad."<sup>178</sup>

En efecto, al concebir que la libertad moral del ser humano es la fuente de su dignidad, forzosamente tiene que reconocerse una concepción general de la misma dignidad, puesto que la moral imperante en aquella socialmente aceptada de conformidad con los diversos contextos histórico-sociológicos imperantes, por lo tanto, toma al ser humano como "potencial destinatario de normas universalmente vinculantes"<sup>179</sup>, lo cual resulta aplicable al menos en la cultura occidental.

### **1.6.2.- La concepción particular de dignidad.**

Para llegar a ilustrar de una mejor manera la relación entre estos dos elementos, resulta indispensable conocer distintas acepciones del término dignidad, partiendo según su consideración universalista o particularista, iniciando por Thomas Hobbes, partidario de la segunda consideración.

Para Hobbes "la dignidad humana se reduce a su significado particularista, al valor que todo hombre tiene en virtud de aquello que hace y que la comunidad política reconoce",<sup>180</sup> es así que "el prestigio público de un hombre, que es un valor reconocido por el Estado, es aquel que los hombres llaman comúnmente DIGNIDAD. Este valor es reconocido por el Estado con labores de

<sup>176</sup> *Ibidem*, p. 14.

<sup>177</sup> *Ibidem*, p. 15

<sup>178</sup> *Idem*.

<sup>179</sup> *Idem*.

<sup>180</sup> *Idem*.

mando, de jurisdicción, con empleos públicos o con nombres o títulos introducidos para distinguir tal valor".<sup>181</sup>

En este sentido, la dignidad depende completamente de la percepción que el Estado tenga de cada persona y solo será reconocida a través de reconocimientos públicos que poco o nada tienen que ver con una dignidad en su sentido más estricto, es decir, poco se puede decir de un concepto cuyo reconocimiento resulta ser unilateral y fuente de cargos u honores públicos, que otorga el Estado y que, en consecuencia, el Estado puede quitar cuando su percepción cambie, o la de las personas que detentan el poder.

Aun así, para Hobbes "el valor de un hombre está dado por <<su precio>> y éste, como el de todas las cosas, es establecido por el comprador, no por el vendedor. El verdadero valor de cada hombre, aquello que constituye su dignidad, es, en resumen, el que los otros le reconocen."<sup>182</sup>; lo cual resulta una forma estremecedora de concebir la dignidad, equiparándola al precio de cada persona, puesto por un tercero y a su discreción, o al menos, a la discreción de la pluralidad dominante.

### **1.6.3.- Kant y su percepción de dignidad.**

La visión de Kant, si bien algo contradictoria, plasma una noción totalmente opuesta a la de Hobbes; Kant atribuye dignidad: "1) a la humanidad (la naturaleza racional, la naturaleza humana); 2) a la moralidad (la ley moral); 3) a las personas (seres racionales); 4) a las personas que se conforman a los deberes; 5) a las disposiciones morales (la búsqueda del deber)"<sup>183</sup>; siendo el aspecto de la humanidad en el que se profundizará.

Kant sugiere que "el principio supremo de la moral debería ser un imperativo categórico, un principio vinculante con independencia de las inclinaciones que pudieran tener los seres humanos. En segundo lugar, si hay un principio moral supremo, entonces hay un bien objetivo e incondicional. Y, en tercer lugar, este bien objetivo e incondicional es la humanidad"<sup>184</sup>; por tanto, para Kant la humanidad es dignidad en sí misma.

<sup>181</sup> *Ibidem.*, pp. 14-15.

<sup>182</sup> *Ibidem.*, p. 15.

<sup>183</sup> Pérez Triviño, José Luis, *De la dignidad humana y otras cuestiones jurídico-morales*, México, Fontamara, 2007, p. 15.

<sup>184</sup> *Ibidem*, p.16.

Lo anterior, tomando en cuenta que existe un vínculo que une a todos los seres humanos, ese aspecto solo puede tener forma de elementos morales, o principios que definen a la misma humanidad, o al menos en las culturas occidentales.

Precisamente, refiere:

La humanidad misma es una dignidad; porque el hombre no puede ser utilizado únicamente como medio por ningún hombre (ni por otros, ni siquiera por sí mismo), sino que siempre a la vez como fin, y en esto consiste precisamente su dignidad (la personalidad), en virtud de la cual se eleva sobre todos los demás seres del mundo que no son hombres y sí que pueden utilizarse, por consiguiente, se eleva sobre todas las cosas.”<sup>185</sup>

Concibiendo a la humanidad como un medio y también como un fin, Kant atribuye a este factor (la humanidad) las facultades propias del ser humano, es decir, las facultades morales y las intelectuales; “las primeras son las que posibilitan que las personas tengamos una buena voluntad y carácter moral. Las segundas son las capacidades que han de desarrollar la cultura. La combinación de ambas facultades son las que nos caracterizan como personas razonables y racionales.”<sup>186</sup>

Partiendo de lo anterior, Kant estima que ser un agente racional implica la fijación de ciertos fines a realizar por él mismo, por tanto, tal capacidad se distribuye entre los todos los seres racionales, adquiriendo un valor absoluto y pudiendo convertirse en fundamento de las leyes morales.

Puesto que, con la capacidad de definir un fin, también se obtiene la capacidad de definir medios o límites que se consideran ideales en cuanto a su capacidad para lograr el objetivo y la minimización de daños colaterales, de conformidad con su criterio moral particular, que, sumado al de un grupo con la misma visión crean leyes morales.

Ahora bien, al concebir a la humanidad como contenido de la dignidad se reconoce que “es un fin en sí mismo, un valor condicional e incomparable, y por ello, el ser humano, como poseedor de dicha propiedad, se convierte en insustituible, porque no es susceptible

<sup>185</sup> *Idem.*

<sup>186</sup> *Ibidem*, p.17.

de ser evaluado como lo es una mercancía a través del establecimiento de un precio...”<sup>187</sup>; difiriendo en todo sentido a la percepción de Hobbs.

Kant distingue de las cosas que tienen precio de mercado y aquellas que tienen precio de afecto, por lo tanto, la razón de que el ser humano no esté en venta es porque es digno y esa dignidad no es algo que tenga un valor externo sino interno, al no depender de elementos contingentes que lo afecten.

Es posible concluir que, para Kant, una persona tiene dignidad en cuanto sujeto de razón; como seres racionales, la humanidad es un fin en sí mismo, teniendo por ello valor inherente a su condición, valor interno que no se encuentra sujeto a enajenación posible.

#### **1.6.4.- La dignidad y sus conexiones en el pensamiento de Kant.**

Pérez Treviño, establece que, para comprender de una mejor manera la concepción Kantiana de dignidad, resulta necesario exponer sus conexiones con el mundo inteligible, las emociones, la autonomía, la racionalidad, la igualdad, los derechos y la no interferencia.

La conexión entre la moral y el mundo inteligible básicamente se refiere a que la dignidad forma parte de lo que Kant denomina el mundo interior del ser humano. Kant divide el mundo en dos, el mundo de lo sensible y el mundo inteligible, de hecho:

“Kant considera que el mundo sensible es el ámbito de la naturaleza, que es externo en el sentido de estar afectado por los objetos. Nuestros deseos, sentimientos y emociones forman parte del mundo de lo sensible. En cambio, el mundo inteligible está relacionado con el mundo interior.”<sup>188</sup>

En este sentido, la influencia de los objetos es vital para decidir qué aspecto pertenece al mundo sensible, por ello, los sentimientos y las emociones son catalogadas en este mundo, pues si bien puede decirse que su generación es

<sup>187</sup> *Ibidem.* p.17-18.

<sup>188</sup> *Ibidem.* p.20.

interna, la plena injerencia de aspectos externos provoca que las mismas sean maleables a los mismos.

De ahí que la conexión entre la dignidad y las emociones, sea más bien una incompatibilidad, pues “Esta conexión provoca que, en la naturaleza humana, donde hay un ámbito inteligible y otro sensible, exista una jerarquía en el que el primero es el único que actúa como fuente de humanidad y de dignidad.”<sup>189</sup>, en efecto, si la dignidad forma parte del mundo inteligible, y ésta es producto de la razón, resulta evidente que algo que puede nublar esa razón debe ser incompatible, en este caso las emociones.

Por ende, la conexión entre dignidad y racionalidad es evidente, un actuar fundado en la razón debe estar libre de sentimiento e incluso de emociones, para Kant, la razón es el pilar de la dignidad humana, de hecho, para el citado autor “Esta es la única fuente de nuestra libertad humana.”<sup>190</sup> Libertad que nos permite desarrollar vidas apegadas a la moral desarrollada precisamente por nuestra razón.

Lo anterior da paso a exponer la conexión entre dignidad y autonomía, para Kant la autonomía es “el fundamento de la dignidad de la naturaleza humana y de toda naturaleza razonable y racional.”<sup>191</sup>; básicamente se refiere a la capacidad de todo ser racional para dictarse leyes morales a sí mismo, de hecho, como la autonomía es común a todos los hombres racionales, Kant establece que todos somos iguales en dignidad, sin distinción alguna.

Pero, si la autonomía otorga la potestad a cada individuo para dictar sus propias leyes morales, ¿qué pasa si la moral del individuo en cuestión transgrede los parámetros morales de la sociedad? Para Kant, si esto ocurre es debido a que el individuo no es plenamente racional:

“Pero a pesar de un ejercicio incorrecto de la autonomía que lleva a realizar acciones inmorales, la dignidad queda intacta. Los individuos seguimos siendo dignos, aunque hagamos un uso inmoral de nuestra autonomía. Sin embargo, el mal uso de la autonomía no es gratuito: nuestra conciencia de la dignidad puede resultar dañada y, en este sentido, la percepción y evaluación de nosotros mismos como agentes que

<sup>189</sup> *Ibidem.* p. 22.

<sup>190</sup> *Idem.*

<sup>191</sup> *Ibidem.* pp. 22-23.

hemos realizado actos inmorales puede hacernos perder <<reverencia>> hacia nosotros mismos.”<sup>192</sup>

De este modo, Kant divide el mal uso de la autonomía de la dignidad, o propiamente reafirma su naturaleza, puesto que si la autonomía es la potestad de elegir un determinado conjunto de leyes morales, que estas contravengan la moral imperante se equipara a su infracción, teniendo solamente una sanción interna apegada al remordimiento y reprobación de los actos realizados en seguimiento al código personal erróneo, pero nunca podrá eliminar la dignidad inherente al ser humano racional, puesto que no cabe duda que lo es, solo que erró en un proceso.

Ahora bien, la conexión entre dignidad e igualdad corresponde a que, según Kant, “los seres humanos son iguales por que comparten la cualidad de <<un absoluto valor interior>> con otras personas.”<sup>193</sup>, en efecto, como ya se estableció, la razón y la autonomía son cualidades interiores que comparten las personas y que generan igualdad entre ellas, por consiguiente, la dignidad hace iguales a las personas.

En este sentido “el respeto por las personas es respeto por la ley moral”<sup>194</sup>, bajo esa premisa, se garantiza la igualdad y la imparcialidad, pues si respeta la dignidad de las demás personas se alcanza la igualdad y si se respeta a la ley moral, como integrante del mundo de lo inteligible y, por ende, producto de la razón, se dejan a un lado las emociones y sentimientos que pudiesen interferir con un análisis imparcial.

Por último, la conexión entre dignidad, derechos y la no interferencia, puede ilustrarse de la siguiente forma: “En la noción Kantiana de dignidad, hay implícita una concepción de los derechos en la que estos funcionan como protección de los individuos frente a las eventuales interferencias externas.”<sup>195</sup>; es decir, el respeto a la autonomía de los demás debe ser procurada como una libertad negativa para el sujeto en cuestión, por así decirlo y en términos de lo establecido posteriormente por Joshua Cohen.

Se trata del deber de no inmiscuirse en la vida de los demás, aspecto tutelado por derechos reconocidos, y que garantiza el pleno desarrollo de la dignidad

<sup>192</sup> *Ibidem*, pp. 23-24.

<sup>193</sup> *Ibidem*, p.24.

<sup>194</sup> *Ibidem*, p.25.

<sup>195</sup> *Idem*.

humana. La percepción de Kant respecto a la dignidad encuentra de esta forma su supuesto perfeccionamiento.

#### **1.6.5.- Principales críticas a la noción de Kant.**

Bernard Williams presenta dos críticas primordiales a la concepción Kantiana de dignidad, la primera tiene que ver con la incompatibilidad de las emociones con la noción de dignidad, mientras que la segunda con la máxima protección de la autonomía como fuente de dignidad.

Para Williams “las respuestas emocionales ante estímulos externos pueden cambiar como consecuencia de operaciones reflexivas que puede llevar a cabo el mismo individuo y, de este modo, aplicar algún sentido de la proporción a sus reacciones sin abandonar del todo la motivación moral.”<sup>196</sup>; es así como las emociones pueden ser controladas por una completa actividad racional, que las controla y valora para una mejor percepción.

Lo anterior sumado al hecho de que el ser humano no puede renunciar completamente a sus emociones y es casi imposible razonar sin su influencia, dominarlas y tomar sentido de ellas es algo más plausible.

Por cuanto hace a la autonomía, Williams sostiene que debe imponerse ciertos límites, argumentando que a una tutela mínima para evitar que una persona, elaborando sus propios fines, pueda llegar a un objetivo negativo. “En estos supuestos es perfectamente posible que un individuo consienta voluntariamente esa forma de comportamiento degradante y de sumisión.”<sup>197</sup>;

Es así que la definición de dignidad debe evitar este tipo de comportamientos aparentemente voluntarios, sustentados bajo la voz de la autonomía, entonces, es posible deducir que Williams critica la visión de Kant, respecto a la individualización del concepto de dignidad, pues para él:

“la conciencia de los hombres sobre sí mismos y sobre su papel en la sociedad no es una construcción monológica del propio sujeto, sino que en parte es producto de los

<sup>196</sup> *Ibidem.* p. 31.

<sup>197</sup> *Ibidem.* p. 33.



arreglos sociales. Esta conciencia sobre su rol social es en gran parte el resultado de una estructura social concreta.”<sup>198</sup>

En efecto, puede ser que en un inicio la dignidad pueda surgir al interior de ciertas personas, pero sus parámetros serán siempre otorgados por la sociedad, e incluso su nacimiento será tutelado por la misma sociedad y los valores aceptados por ella.

#### **1.6.6.- El efecto valorativo de la posguerra del concepto de dignidad.**

La positivación de un principio como la dignidad, no había sido tomado en cuenta en ningún sistema jurídico hasta antes de la Segunda Guerra Mundial, cuando después de las atrocidades cometidas, fue contemplado el concepto de dignidad humana en Estatuto de la Organización de las Naciones Unidas, la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y la Ley Fundamental de la República Federal Alemana, el análisis a esta última es fundamental.

El hecho de que el antagonista principal de la Segunda Guerra Mundial contemplara explícitamente en su constitución el concepto de dignidad humana, deja en claro un gran compromiso de redimir los errores del pasado y proteger a toda costa al ser humano en su propia integridad.

La positivación de la dignidad en Alemania toma un estilo kelseniano, puesto que la norma relativa “se coloca en la cima de todo el ordenamiento jurídico: una norma jurídica objetiva, no un derecho subjetivo fundamental, y, por ese motivo, incondicionada, no subordinable – a diferencia de los derechos fundamentales- a ponderaciones y limitaciones.”<sup>199</sup>

Anteponer a la dignidad humana sobre cualquier otro principio dentro del ordenamiento jurídico es uno de los grandes avances en la ciencia jurídica, al menos en una primera instancia y frente a otros sistemas jurídicos europeos; la Ley Fundamental de la República Federal Alemana, también indica el carácter de intangible por parte de la dignidad.

<sup>198</sup> *Ibidem.* pp. 32-33.

<sup>199</sup> Becchi, Paolo, “*El principio de la ...*”, *cit.*, p. 22.

Ello que permite extender su concepto de conformidad al caso en concreto y según los estudios realizados por los propios operadores del derecho, además se prolonga su referencia en el tiempo al legislar la inmodificabilidad del artículo de ley en cuestión.

Ahora bien, en la Europa continental existe una segunda manera en la cual se contempla la dignidad en los sistemas jurídicos, tomando como ejemplo el sistema italiano, tan semejante al mexicano.

En Italia, la dignidad se encuentra ligada al rol social de la persona, ya que la Constitución italiana solamente contempla expresamente el término de dignidad en cuanto al trabajo se refiere, por ende, la dignidad aplica "... a todos los ciudadanos con aquella <<misma dignidad social>> que les deriva de (el deber de) contribuir con el trabajo al progreso de la sociedad..."<sup>200</sup>; la vida mejor que la clase obrera se gana con su trabajo puede considerarse como el objeto de la dignidad entendida de esta forma.

Sintetizando, existen dos concepciones dentro de los sistemas jurídicos de la Europa continental, la variante alemana en la que "la dignidad es entendida como un principio inherente al ser humano como tal"<sup>201</sup> y la esquematizada en el ejemplo italiano, que la concibe como "un principio que toma en cuenta las diferentes características y capacidades de los individuos puestas en correlación con la sociabilización propias del ser humano"<sup>202</sup>.

Esta última adoptada por el sistema jurídico mexicano, misma que requiere una complementación que permita la expansión en la aplicación del principio, en los términos del sistema jurídico alemán.

#### **1.6.7.- El aspecto de la necesidad dentro de la concepción de dignidad.**

Los estudios realizados a partir de la posguerra rebelan avances en cuanto al alcance del concepto de dignidad humana, básicamente se trata de superar la percepción de la dignidad humana en el sentido de una libertad negativa, que implica su defensa ante intervenciones externas, ya sea del Estado o de otro

<sup>200</sup> *Ibidem*, p. 27.

<sup>201</sup> *Ibidem*, p. 31.

<sup>202</sup> *Idem*.

individuo, ello para percibir una óptica positiva, en la que sean involucradas acciones tendientes a la instauración y sostenimiento del propio principio.

Ernst Bloch y Werner Maihofer coinciden en argumentar que “la tutela de la dignidad humana no puede prescindir de la satisfacción de necesidades humanas concretas, de las cuales el Estado social es llamado a hacerse cargo.”<sup>203</sup>; esta visión pretende dejar un concepto abstracto de la persona a la que se le reconoce la dignidad y concretizar el efecto de tal reconocimiento a la persona en particular (mujeres, hombres, niños, ancianos, etc.).

De hecho, tal enfoque permite superar el vacío de la noción de Kant sobre la dignidad, al sostenerla con base en la razón humana, pero ¿qué sucede con aquellos individuos que, por sus condiciones psíquicas (enfermos mentales, por ejemplo) o físicas (embriones, ancianos o difuntos, por ejemplo) no gocen del pleno uso de su razón?

Si se siguiera la concepción kantiana con rigidez se concluiría que se excluye a los mismos de la dignidad humana, no obstante, ver a la persona en concreto, permite reconocer que tales personas requieren un mayor número de necesidades.

El reconocimiento de tales necesidades implica un reconocimiento de su dignidad como personas, por lo tanto, su satisfacción es necesaria para la obtención de un mayor grado de dignidad que permita estar a la par con las demás personas integrantes de la sociedad.

Para Martha Nussbaum “El hombre no es antes que nada *animal rationale* y ni siquiera *animal morale*, sino <<animal con necesidades>> y cuanto más capaz es la sociedad de satisfacerlas, tanto más se realiza en ella la dignidad humana.”<sup>204</sup>; el contenido marxista de estas consideraciones permite ver al titular de la dignidad no como el ser humano propietario de razón, sino como miembros de la sociedad con necesidades diferentes de cuya satisfacción depende su dignidad.

Tal criterio se ha adoptado en las constituciones de diversos países de corte occidental, el nuestro, por ejemplo, al enlazar el concepto de dignidad con el salario mínimo reconocido constitucionalmente, desglosando las necesidades que se encuentra destinado a satisfacer.

<sup>203</sup> *Ibidem*, p. 34.

<sup>204</sup> *Ibidem*, p. 35.

### **1.6.8.- La dimensión individual frente a la dimensión social de la dignidad.**

Frente a lo anterior, Avishai Margalit defiende a la sociedad decente como punto medular de la dignidad, para él “una sociedad es decente cuando las instituciones que la forman no lesionan el respeto que cada individuo debería tener de sí mismo.”<sup>205</sup>; puede decirse que regresa a los conceptos de autonomía y no interferencia acuñados por Kant, pues para Margalit la dignidad depende de “la representación del respeto de sí mismo.”<sup>206</sup>

Es así como, en tanto el respeto sigue siendo la base angular a la dignidad, sin embargo, puede aplicarse la misma crítica de Bernard Williams, ¿hasta qué punto el respeto hacia la autodeterminación de la dignidad es posible para asegurar su no destrucción?

Esto solo puede tener solución mediante una sociedad decente, pero no únicamente de respeto, como lo menciona Margalit, sino de acción, como lo propone Nussbaum, pues solo satisfaciendo las necesidades básicas, se elimina, al menos en un mayor porcentaje, la probabilidad de que un individuo pueda, autónomamente, denigrarse a sí mismo.

Pero la individualización de la dignidad tiene otra razón de ser, la protección de la autorrepresentación, o la imagen que desea proyectar un individuo a la sociedad, es así que “Cada hombre posee no sólo el derecho a ser respetado en positivo por aquello que representa en la sociedad, sino también en negativo, por aquello que de sí mismo no quiere hacer conocer a los otros, y sobre lo cual desea mantener una reserva absoluta.”<sup>207</sup>; la esfera íntima propia también forma parte de la dignidad del ser humano, y por lo tanto debe ser protegida de vulneraciones externas.

En efecto, los tratos degradantes, como la tortura o incluso la esclavitud lesionan claramente la dignidad de una persona, pero también lo hacen el daño a su imagen y a su esfera íntima, por lo cual, tales aspectos deben ser protegidos mediante las restricciones apropiadas adoptadas por el propio Estado, ya sea en forma de ordenamientos legales o como criterios jurídicos acorde al caso en concreto.

<sup>205</sup> *Ibidem*, p. 37.

<sup>206</sup> *Idem*.

<sup>207</sup> *Ibidem*, pp. 37-38.

La conciliación entre ambas concepciones es más fácil de lo que se imagina, pues ambas conciben a la persona individualizada, es decir, no como un ser humano genérico, sino como una persona con una esfera íntima y necesidades propias, su dignidad trasciende el hecho de su propia humanidad, que es el rasgo básico distintivo.

### **1.6.9.- La verdad en el Estado constitucional.**

Atento al cambio de paradigma, la verdad constituye uno de los objetivos del Estado constitucional, ello es así debido a que la superación de los Estados totalitarios tiende a dejar marcadas huellas de su despotismo, la indagación de la verdad constituye un camino de expiación para tales Estados y su transparencia genera la certidumbre de que su población no vuelva a sentir los embates de su pasado próximo.

Vaclav Havel, es sin duda quien lleva la vanguardia de lo anterior, siendo el primero en exigir un “derecho a la verdad”<sup>208</sup>, logrando que el concepto fuera considerado en el plano de la vida cotidiana política de los Estados.

En efecto, en el Estado constitucional la búsqueda de la verdad cobra vital importancia en los procesos formales o informales de búsqueda de justicia, manejando a la verdad como fin último de tal proceso, no obstante “Su característica más importante reside en no dar cabida a la verdad absoluta.”<sup>209</sup>, puesto que si lo hiciera se convertiría en un Estado totalitario.

Maneja como bandera del Estado constitucional a la dignidad humana, a la que concibe como “la suma de todos los valores fundamentales, tomados como <<premisa de la antropología cultural>> del Estado constitucional y de la democracia liberal.”<sup>210</sup>, estos valores fundamentales son “verdades del derecho”, ya que constituyen principios innegables, por lo cual queda asentada la relación entre la dignidad humana, el Estado constitucional y el elemento de la verdad.

<sup>208</sup> Häberle, Peter, *Verdad y estado constitucional*, trad. por Guillermo José Mañón Garibay, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2006, p. 2.

<sup>209</sup> *Ibidem*, p. 113.

<sup>210</sup> *Ibidem*, p. 115.

Cabe mencionar que, aunque en el Estado constitucional técnicamente no tienen cabida las mentiras, existe una excepción que confirma la regla, se trata de las ficciones jurídicas, de conformidad con R. Von Ihering, se trata de “mentiras de necesidad técnica, muletas de la ciencia”<sup>211</sup>, las ficciones jurídicas, como se plasmó en el capítulo respectivo, son absolutamente necesarias, puesto que, incluso la aplicación de tal o cual principio estrictamente se trata de una ficción.

Ahora bien, antes de avanzar, resulta indispensable observar las diversas concepciones de la verdad antes de exponer su importancia dentro del paradigma del Estado constitucional.

#### **1.6.10.- El concepto de la verdad.**

Häberle parte de la propuesta de una teoría de la coherencia, según la cual se toma a la verdad “como la inclusión coherente de una oración dentro del complejo de enunciados científicos”<sup>212</sup>, de este modo, “una aseveración es verdadera si y solo si forma parte de un sistema de aseveraciones interdependientes y libres de contradicción.”<sup>213</sup>; la aproximación de esta teoría a la ciencia la hace sumamente atractiva, ya que invita a la multidisciplinariedad como herramienta del conocimiento de la verdad.

Por otro lado, la teoría del consenso, expuesta por Habermas, expone a la “verdad como la conformidad de una afirmación de los participantes en la comunicación, siempre y cuando esta comunicación se encuentre guiada por la idea de la comunicación libre y universal.”<sup>214</sup>; el problema con el consenso es que existen menos probabilidades de encontrar la verdad si se sustenta únicamente por el número de seguidores que tiene la versión propuesta como tal.

Precisamente, Werner Von Simson distingue entre verdad objetiva, subjetiva y útil, siendo que, al definir la segunda, establece que es aquella “...que precisa la colectividad en cada una de sus respectivas manifestaciones.”<sup>215</sup>; para Simson la teoría del

<sup>211</sup> *Ibidem*, p. 141.

<sup>212</sup> *Ibidem*, pp. 7-8.

<sup>213</sup> *Ibidem*, pp. 63-64.

<sup>214</sup> *Ibidem*, p. 8.

<sup>215</sup> *Ibidem*, p. 9.

consenso solo aspiraría a obtener una verdad subjetiva, quizá por la propia naturaleza de su obtención.

Simson concluye que “La única verdad válida para un Estado liberal es aquella que afirma que nadie tiene posesión de la verdad absoluta y total.”<sup>216</sup>; en este sentido, la verdad absoluta se traduce en la relatividad de cada Estado y su época.

#### **1.6.11.- La búsqueda de la verdad abierta y plural.**

El contexto de la obra de Häberle lo obliga a analizar las formas en las cuales, en un Estado post totalitario, se puede prevenir la manipulación de la verdad para volver a su pasado próximo; ello asimismo puede expresar las características que el Estado constitucional puede adoptar en sus normas constitucionales para establecer la búsqueda de la verdad como un derecho.

El primero de estos elementos son las normas constitucionales que postulen cláusulas anti-ideológicas, mismas que manifiestan que ninguna ideología puede ser la absoluta del Estado, anteponiendo el pluralismo, ante todo.

Precisamente, el segundo grupo de normas constitucionales las constituyen los artículos de pluralismo, en los que se garantiza en su aplicación política ideológica y económica.

El tercer grupo consta de normas constitucionales que someten a los funcionarios públicos a la fidelidad a la verdad, cualquier quebranto a esa fidelidad es motivo de destitución, como en los casos de B. Engholm en Alemania y Watergate en Estados Unidos.

El cuarto grupo solo tiene un antecedente en la constitución húngara, se trata de artículos constitucionales de verdad plural; en la referida constitución se estipula que “corresponde a especialistas de cada una de las ramas de la ciencia dirimir cuestiones sobre la verdad científica y la evaluación de los resultados de la investigación científica.”<sup>217</sup>

<sup>216</sup> *Ibidem*, pp. 9-10.

<sup>217</sup> *Ibidem*, p. 108.

Es así que, si la búsqueda de la verdad en algún procedimiento requiere la intervención de una rama de las ciencias, sea posible su aplicación al mundo jurídico en un ejercicio de multidisciplinariedad.

Un quinto grupo lo integran normas que regulan a los medios, otorgándoles libertad de expresión, libertad para obtener la información que publican y prohibiéndoles monopolizar los propios medios de comunicación.

El sexto grupo contiene normas respecto a las jurisdicciones, básicamente estableciendo que el proceso la forma de “determinar los procesos judiciales con el fin de hallar la verdad”<sup>218</sup>, este es el elemento central, pues es en los procesos material y formalmente jurisdiccionales en donde se define la verdad, con consecuencias de gran relevancia.

Por último, el séptimo grupo contiene normas que establecen la división entre el Estado y los partidos políticos, donde cabalmente se expone la prohibición para estos últimos de ejercer poder Estatal por si mismos, así como para dominar algún órgano estatal.

Para Häberle, con estas normas se “...trata de fijar los elementos de una <<Constitución plural>>.”<sup>219</sup> significando “...también un desarrollo en el tema de la verdad, siempre en camino hacia la *res pública*.”<sup>220</sup>, encontrando un equilibrio entre el pluralismo y la búsqueda de la verdad, también como una herramienta de la justicia que otorga certidumbre, precisamente, a una sociedad plural.

## **1.7.- El derecho como ciencia multidisciplinaria dentro del paradigma del Estado Constitucional.**

Para iniciar este subtema se debe de conocer la visión de Hans Albert, según la cual “...puede existir una ciencia jurídica en forma de una ciencia real, entendida esta última en su sentido tradicional; a saber, como una ciencia teórica en la forma en que es interpretada por la teoría de la ciencia moderna.”<sup>221</sup>, en este sentido, lo que pretende Albert es entender al

<sup>218</sup> *Ibidem*, p. 110.

<sup>219</sup> *Ibidem*, p. 111.

<sup>220</sup> *Idem*.

<sup>221</sup> Albert, Hans, *La ciencia del derecho como ciencia real*, trad. por Minor E. Salas, México, Fontamara, 2007, p. 68.



derecho como una ciencia social, invariablemente según su objeto, pero con aspectos considerados únicamente para las ciencias duras.

La razón es que, para Albert, la ciencia del derecho tiene dos principales fallas “renuncia, directa o indirectamente, a la idea de la verdad”<sup>222</sup> y “prescinde del estudio de los efectos reales perseguidos por normas”<sup>223</sup>, argumentando que, sin estos elementos, verdad y efecto, la ciencia jurídica se reduce a una aplicación mecánica de la norma, entendiendo a ésta con una existencia propia y autónoma del mundo.

La verdad, para Hans Albert “se vincula...con la idea de <<vigencia fáctica>> de las normas jurídicas. Este último concepto se remite, por su parte, a la noción de <<voluntad del legislador>>, la cual se entiende en un sentido objetivo ...”<sup>224</sup>, ello genera un dejo de contradicción entre el apego realista de Albert y su concepción de la verdad.

Puesto que ella, en su concepción, gira en la intención del legislador; no obstante, define a la vigencia fáctica como “un <<hecho social>> de forma que las afirmaciones que se hagan en torno a ella tengan una naturaleza cognitiva y, por ende, sean susceptibles de calificarse como verdaderas o falsas”<sup>225</sup>.

En otras palabras, la vigencia fáctica depende de la razón, misma que debe generar la suficiente convicción para que esa vigencia fáctica pueda ser calificada de verdadera o falsa, por lo que se supera la intención del legislador, que queda como una guía que fija el parámetro de lo que ha de ser evaluado.

Como se mencionó, Albert encuentra en las corrientes realistas la respuesta para esta problemática, en el sentido de proponer “el trabajo conjunto entre las ciencias jurídicas y otras disciplinas empírico sociales (sociología, economía, criminología, psicología, medicina, etc.)”<sup>226</sup>, pues para él “la ciencia jurídica no tiene porqué renunciar a la aspiración de enfocar los problemas de la sociedad de una forma racional-tecnológica, valiéndose, para ello, de los diversos instrumentos que estén al alcance de otras disciplinas sociales.”<sup>227</sup>

Lo anterior se ilustra de una mejor manera en el uso de las demás ciencias en el ámbito probatorio, con el objeto de conocer una aproximación más cercana a la

<sup>222</sup> Salas, Minor E., *Hans Albert: el derecho como tecnología social o: el as alto del racionalismo crítico al moderno platonismo de las normas*, en Albert, Hans, *La ciencia del derecho como ciencia real*, trad. por Minor E. Salas, México, Fontamara, 2007, p. 15.

<sup>223</sup> *Ibidem.* p. 16.

<sup>224</sup> *Ibidem.* p. 20.

<sup>225</sup> *Idem.*

<sup>226</sup> *Ibidem.* p. 13.

<sup>227</sup> *Idem.*

verdad, y en el apoyo de otras ciencias sociales para efecto de comprobar la eficacia de las normas jurídicas.

Pero, se considera que esta multidisciplinariiedad no solo incumbe a las ciencias sociales entre sí, sino de todas las ciencias o, incluso técnicas, mismas que bien pueden ser integradas a la estructura del pensamiento de la realidad que forma parte del derecho mediante definiciones concretas; cobrando aplicación lo establecido por Alchourrón y Bulygin:

“La importancia de las definiciones y de los enunciados analíticos es muy grande en toda ciencia empírica, baste señalar que las grandes revoluciones científicas no se deben tanto al descubrimiento de nuevas leyes, como al cambio del aparato conceptual, es decir, cambio de definiciones y de los enunciados analíticos.”<sup>228</sup>

Por lo cual, si se habla de un cambio de paradigma en el cual el principio de dignidad se instaure como el principio más alto, y el valor de la verdad es uno de sus elementos más representativos, tendría que realizarse, paralelamente, una modificación conceptual que permita utilizar la multidisciplinariiedad de las ciencias y técnicas necesarias para llegar a una mayor aproximación de la realidad.

<sup>228</sup> Corti, Horacio, “*Normas y aparatos...*”, *cit.* p. 145.

## Capítulo 2.- Ámbito jurídico de las operaciones inexistentes

El análisis del ámbito jurídico del presente tema resulta ser algo complejo, puesto que el procedimiento a estudiar ofrece diversas problemáticas que afectan los derechos fundamentales y humanos de las personas a las que se aplica, desde su origen en el cual se planeo su ubicación dentro del sistema jurídico hasta su contemplación positiva y su operación.

Tal análisis tratará de exponer la naturaleza del procedimiento como parte de la esencia de un ELD, que no tiene lugar en el nuevo paradigma del ECD, para lo cual se considera plausible exponer las problemáticas del procedimiento en cuestión desde los tres puntos anteriores; ubicación en el sistema jurídico, positivización e implementación.

Una vez teniendo claro la existencia de tales conflictos, se considera realizar un análisis primario de los derechos humanos y fundamentales, estableciendo su distinción a efectos de la presente investigación, para posteriormente establecer puntualmente aquellos que resultan vulnerados por el procedimiento en análisis.

Para lo anterior, se inicia enumerando aquellos derechos que resultan aplicables a la materia fiscal, en la que se encasillo dicho procedimiento, homologando este estudio a la clasificación de derechos, principios y garantías aplicables a los procedimientos administrativos que realiza el autor Miguel Alejandro López Olvera.

Con esa base, se realizará un análisis respecto a la regulación *supra* nacional y constitucional de tales derechos, considerando los criterios de los órganos jurisdiccionales tanto internacionales como nacionales.

De esa forma, se busca establecer un punto de partida que permita identificar si el procedimiento en cuestión resulta violatorio o no de los derechos humanos y fundamentales expuestos con antelación, para lo cual resulta indispensable concluir con el análisis del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF) y disposiciones reglamentarias que lo complementan.

## **2.1.- Aplicabilidad de los tratados internacionales como primer punto del ámbito jurídico supranacional.**

Se considera necesario, previamente a enumerar las convenciones internacionales que contienen los derechos fundamentales a exponer, referir a los orígenes del reconocimiento de su aplicación en el territorio nacional; para ello se resumirán dos momentos esenciales:

El primero es la adhesión a la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales (en adelante Convención de Viena), ratificada por el Estado mexicano el 25 de septiembre de 1974 y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 02 de febrero de 1975; el segundo corresponde a la reforma constitucional del 10 de junio de 2011.

### **2.1.1.- Convención de Viena.**

Previo a desarrollar el presente apartado, cabe realizar la aclaración respecto a que "... en el Derecho Internacional existen dos instrumentos jurídicos fundamentales relativos a los tratados: La Convención de Viena de 1969 que es la que regula los tratados celebrados entre Estados; y la Convención de Viena de 1986, aplicable a tratados celebrados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales."<sup>229</sup>

En este sentido, la referencia dentro del presente numeral se encuentra dedicada a la convención de 1969, puesto que la referida convención es considerada como la norma fundadora del derecho positivo internacional, conteniendo las disposiciones convencionales sustantivas del mismo, siendo por ello eje rector de las convenciones entre naciones, así Jiménez Solares refiere:

"Aun en la actualidad, la Convención de Viena de 1969 y la Convención de Viena de 1986 ocupan un lugar preponderante en el Derecho Internacional, en tanto reglas generales en materia contractual. A la fecha, aún cuando pudiera haber algún Estado que no fuera signatario en la Convención o no estuviere adherido a la misma, se

<sup>229</sup> Jiménez Solares, Elba, *Tratados internacionales de derechos humanos. ¿Derecho uniforme u orden público general?*, 2a. Ed., México, Flores, 2017, p. 281.

encontraría ya regulado por esta Convención, pues su contenido ha alcanzado el carácter de norma general de Derecho Internacional, es decir, en la actualidad, de manera indiscutible se le considera una norma obligatoria y aplicable a todo miembro de la comunidad internacional.”<sup>230</sup>

Por tanto, puede reconocerse a la citada convención como el elemento base respecto a las relaciones internacionales formalizadas mediante tratados y convenciones, al sujetar la totalidad de ellas mediante los principios que entraña, los cuales son plenamente reconocidos por los Estados en el mundo, al menos en su parte occidental.

Una vez comprendida su importancia, es posible analizar sus principales normas rectoras, iniciando con su artículo 1º, mismo que establece:

1. Alcance de la presente Convención. La presente Convención se aplica a los tratados entre Estados.<sup>231</sup>

Es decir, las normas creadoras de derechos y obligaciones contenidas en la convención referida regularán de una forma general los tratados internacionales celebrados por los diversos Estados contratantes que la firmen y ratifiquen, salvo las respectivas reservas que manifiesten en su momento o las respectivas restricciones contempladas en un momento posterior.

Reservas y restricciones que no fueron contempladas ni manifestadas en el caso del Estado mexicano, aún en la actualidad, sujetándose plenamente a los términos establecidos la convención, de los que vale la pena señalar sus artículos 26, 27, 28, 29 y 46, mismos que se explicarán a continuación.

#### **2.1.1.1- *Pacta sunt servanda* y territorialidad.**

Iniciando con el artículo 26 de la Convención de Viena, se observa la inclusión del principio *pacta sunt servanda*, de la siguiente forma:

<sup>230</sup> *Ibidem*. p. 283.

<sup>231</sup> Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, art. 1.

26. "Pacta sunt servanda". Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.<sup>232</sup>

*Pacta sunt servanda*, es el principio ancestral que indica que todo contrato celebrado debe de ser honrado a cabalidad en los términos en los que fue suscrito; esto, en el caso de los tratados internacionales en materia de derechos humanos, indica el compromiso de los Estados contratantes a efecto de avocarse al reconocimiento, promoción y protección de tales derechos.

"Visto de esta manera, el *pacta sunt servanda* encuentra su máxima expresión y justificación en la medida que su aplicación logre la preservación y protección de los derechos humanos, humanitarios y derechos fundamentales consagrados."<sup>233</sup>

Ello puesto que, en esencia, se trata de la finalidad que el principio encierra en si mismo, al exigir el respeto de lo pactado a los Estados contratantes en aras de la preservación de una escala mínima de derechos que, en lo sucesivo, no podrá más que mejorar en cuanto a su reconocimiento, garantía e implementación hacia sus habitantes.

Por otra parte, su artículo 29 establece lo siguiente:

29. Ámbito territorial de los tratados. Un tratado será obligatorio para cada una de las partes por lo que respecta a la totalidad de su territorio, salvo que una intensión diferente se desprenda de él o conste de otro modo.<sup>234</sup>

Por ende, el Estado se compromete a honrar los términos del tratado o convención internacional en la totalidad de su territorio, lo cual permite dilucidar la tendencia a evitar cualquier forma de discriminación respecto a sus minorías y grupos vulnerables, hablando en términos de convenciones de derechos humanos.

<sup>232</sup> Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, art. 26.

<sup>233</sup> Jiménez Solares, Elba, "*Tratados internacionales...*" *cit.* p. 289.

<sup>234</sup> Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, art. 29.

### **2.1.1.2.- Observancia y posibles conflictos con el derecho interno.**

Independientemente del principio de *pacta sunt servanda*, la convención en análisis regula de una forma más específica la observancia de los tratados internacionales, ello en los artículos 27 y 46, que indican:

27. El derecho interno y la observancia de los tratados. Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46.<sup>235</sup>

46. Disposiciones de derecho interno concernientes a la competencia para celebrar tratados. 1. El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifiesto en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno.

2. Una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe.<sup>236</sup>

De esta forma, se establece que no será permitida, para la inobservancia de las obligaciones contraídas al firmar y ratificar los tratados, la excusa manifiesta basada en prohibiciones provenientes del derecho interno de cada estado, es decir, que una ley constitucional, o secundaria del Estado contratante sea contradictoria respecto a una cláusula obligatoria del tratado celebrado.

Cabe aclarar que, se denominó excusa a la hipótesis anterior (en el uso habitual de la palabra), derivado de que, en teoría, las cláusulas de los tratados internacionales deben ser analizadas minuciosamente a efecto de evitar estas contradicciones, por lo cual no hay razón para que un Estado que ha ratificado un tratado deje de cumplir con sus obligaciones adquiridas.

<sup>235</sup> Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, art. 27.

<sup>236</sup> Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, art. 46.

En este sentido, la propia convención establece en su artículo 46 que, a pesar de que los controles previos a la firma y ratificación del tratado en cuestión hayan pasado por alto que su celebración contravenía su Derecho interno, tal situación no afectaba la sujeción del Estado contratante si dicha afección no fuese de una norma fundamental para el derecho interno del referido Estado.

Es así como se considera que muy difícilmente una norma fundamental de un Estado contratante podría contrariar los derechos humanos consignados en los tratados internacionales, a no ser que el Estado en cuestión sea o se encuentre en vías de ser un Estado totalitario o la libre autodeterminación de los pueblos indígenas para algunos sistemas jurídicos.

### **2.1.1.3.- Irretroactividad.**

La Convención de Viena realiza mención especial referente a la irretroactividad, estipulando en su artículo 28:

28. Irretroactividad de los tratados. Las disposiciones de un tratado no obligaran a una parte respecto de ningún acto o hecho que haya tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del tratado para esa parte ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir, salvo que una intención diferente se desprenda del tratado o conste de otro modo.<sup>237</sup>

Cabe señalar que, en el Estado mexicano, la retroactividad de la norma se encuentra sujeta al beneficio que genere al particular, en este sentido una norma de derechos humanos contenida en una convención ratificada por el Estado mexicano será aplicable siempre, pues la legislación interna únicamente prohíbe la aplicación retroactiva de la ley cuando sea en perjuicio del sujeto de tal norma.

En este sentido, queda establecida la obligatoriedad de la observancia de los tratados internacionales firmados y ratificados por el Estado mexicano, con especial implicación a aquellos relativos a los derechos humanos, debido al tema que se pretende desarrollar en el presente trabajo.

<sup>237</sup> Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, art. 28.



Estos elementos sustanciales contemplados en la legislación internacional o *supra* nacional requerían de un último punto formal para su implementación en el sistema jurídico mexicano, salvado por la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, de la cual, se hará referencia en líneas posteriores.

### 2.1.2.- Reforma Constitucional del 10 de junio de 2011.

El análisis completo de las implicaciones de la reforma constitucional excede en gran medida las expectativas del presente proyecto de investigación, por lo cual únicamente se establecerá su relevancia vital para el reconocimiento de los derechos humanos contenidos en la legislación *supra* nacional dentro de tratados y convenciones internacionales.

Con la citada reforma, las disposiciones contenidas en los tratados y convenciones internacionales de derechos humanos son reconocidas al mismo rango que las normas constitucionales, traducidas en el bloque constitucional.

El efecto general consistió en el quebrantamiento de las barreras respecto a los derechos humanos y fundamentales reconocidos por el sistema jurídico mexicano, se rompe el paradigma legalista anterior en el que se consideraba a la constitución como otorgadora de garantías por admitir, actualmente, tan solo el reconocimiento de derechos inherentes al ser humano.

Concretamente la reforma del artículo 1 ilustra lo anterior, puesto que al compararlo con el anterior texto normativo es posible observar lo siguiente:

Anterior a la reforma	Vigente	Comentario
<p>Artículo 1o. En los estados unidos mexicanos todo individuo <b>gozará de las garantías que otorga esta Constitución</b>, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece. <sup>238</sup></p>	<p>Artículo 1o. en los estados unidos mexicanos todas las personas <b>gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección</b>, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las</p>	<p>Se pasa de una constitución creadora de garantías, y consecuentemente de derechos, para ser una constitución que reconoce los derechos contenidos en otros instrumentos legislativos <i>supra</i> nacionales, sin descuidar su índole garantista.</p>

<sup>238</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art.1º.

	condiciones que esta Constitución establece.	
	<p><b>(Adición)</b> Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.</p> <p>Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.</p>	<p>La protección a los derechos humanos se regula de una forma completa, estableciendo la importancia de los tratados internacionales de la materia dentro del sistema jurídico mexicano.</p> <p>Además, establece la instauración del principio <i>pro personae</i>, al indicar que la interpretación de las normas relativas a derechos humanos deberá ser realizada favoreciendo en todo tiempo a la persona.</p> <p>Con lo anterior, también se establece la base de la interpretación conforme, remitiendo la práctica hermenéutica en materia de derechos humanos a la constitución y a los tratados internacionales de la materia.</p> <p>Por último, establece obligaciones para las autoridades, tales como promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con sus principios rectores, por lo que en teoría se tendría la máxima garantía respecto a su pleno reconocimiento.</p>

Fuente: Elaboración propia. Lo resaltado es propio.

La reforma contenida en el artículo primero constitucional trajo consigo un problema que aún se encuentra en discusión: el papel de los tratados internacionales en materia de derechos humanos en un sistema jurídico que reconoce la supremacía constitucional bajo un argumento de soberanía.

El artículo 133 constitucional establece lo siguiente:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha

Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.<sup>239</sup>

El tema de la jerarquía normativa parece haber concluido con los criterios normativos adoptados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, concretamente a través de la contradicción de tesis 293/2011, cuyo resultado “se resume en los siguientes dos puntos centrales: 1) la posición jerárquica de los tratados internacionales de derechos humanos en relación con la Constitución, y 2) el carácter de la jurisprudencia en materia de derechos humanos emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos.”<sup>240</sup>

Aspectos clave para definir el grado de compromiso del Estado mexicano con el reconocimiento de los derechos humanos contenidos en las convenciones internacionales de las que es parte, específicamente en su progresividad y las obligaciones establecidas por el artículo primero constitucional a los servidores públicos.

#### **2.1.2.1.- Posición jerárquica de los tratados internacionales.**

El primero de estos aspectos fue analizado por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considerando que:

“...De la interpretación literal, sistemática y originalista del contenido de las reformas constitucionales de seis y diez de junio de dos mil once, se desprende que las normas de derechos humanos, independientemente de su fuente, no se relacionan en términos jerárquicos, entendiendo que, derivado de la parte final del primer párrafo del citado artículo 1o., cuando en la Constitución haya una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos, se deberá estar a lo que indica la norma constitucional, ya que el principio que le brinda supremacía comporta el encumbramiento de la Constitución como norma fundamental del orden jurídico mexicano, lo que a su vez implica que el

<sup>239</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art.133.

<sup>240</sup> Hernández Flores, Ismael, “*Artículo 1º. Constitucional y las restricciones constitucionales. Reflexiones sobre problemáticas que se generan en torno al tema*”, en Cruz Quiroz, Osmar (Coord.), *Reflexiones sobre los derechos humanos*, México, Ubijus, 2017, p. 182.

resto de las normas jurídicas deben ser acordes con la misma, tanto en un sentido formal como material, circunstancia que no ha cambiado;...”<sup>241</sup>

Con este criterio se adopta la visión de que la Constitución será la norma suprema sobre los tratados internacionales, al considerarla como fuente de restricciones al ejercicio de los derechos humanos reconocidos por la legislación *supra* nacional, supremacía constitucional que, se puede especular, en algún punto frenará el principio de progresividad de los derechos humanos.

Todo depende de lo que formalmente se entenderá como una restricción constitucional, así como su alcance en términos de los derechos humanos y fundamentales, en dado caso, el concepto de restricción constitucional se encuentra indeterminado, lo cual puede ser peligroso desde el punto de vista de la interpretación constitucional, al respecto, el mismo criterio continúa señalando:

“... lo que sí ha evolucionado a raíz de las reformas constitucionales en comento es la configuración del conjunto de normas jurídicas respecto de las cuales puede predicarse dicha supremacía en el orden jurídico mexicano. Esta transformación se explica por la ampliación del catálogo de derechos humanos previsto dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual evidentemente puede calificarse como parte del conjunto normativo que goza de esta supremacía constitucional. En este sentido, los derechos humanos, en su conjunto, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, conforme al cual debe analizarse la validez de las normas y actos que forman parte del orden jurídico mexicano.”<sup>242</sup>

Las restricciones existen y serán consideradas, pero el optimismo del poder judicial consta en que, al menos, el panorama para aplicar tales restricciones es más amplio, contemplando ahora normas de carácter *supra* nacional que han sido asimiladas constitucionalmente; en análisis de la validez de normas y actos será basado siempre con el parámetro de los derechos humanos.

<sup>241</sup> “DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. CONSTITUYEN EL PARÁMETRO DE CONTROL DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL, PERO CUANDO EN LA CONSTITUCIÓN HAYA UNA RESTRICCIÓN EXPRESA AL EJERCICIO DE AQUÉLLOS, SE DEBE ESTAR A LO QUE ESTABLECE EL TEXTO CONSTITUCIONAL.” Contradicción de tesis P./J. 20/2014, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t.I, libro 5, abril de 2014, p. 202.

<sup>242</sup> *Idem*.

Dejando de lado la normatividad *supra* nacional, queda pendiente la forma en la que se tomarían los criterios de los órganos jurisdiccionales internacionales, concretamente de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, cuestión resuelta para el sistema jurídico mexicano, al adoptar el siguiente criterio:

“La jurisdicción de la Corte Interamericana de Derechos Humanos es aceptada por el Estado Mexicano y, en esa medida, en tanto se esté frente al incumplimiento de obligaciones expresamente contraídas por éste, no corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación analizar, revisar, calificar o decidir si una sentencia dictada por aquel organismo internacional es correcta o no, lo que debe entenderse en forma unimoda y dogmática, ya que la competencia del Máximo Tribunal Constitucional del país, como garante de la supremacía constitucional, descansa ontológica e inmanentemente en su actuación, de acuerdo con el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.<sup>243</sup>

Es evidente el criterio de que la potestad del poder judicial de la federación no se extiende a la revisión, cuestionamiento o problematización de las sentencias emitidas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, limitándose a su cumplimiento dentro de los parámetros constitucionales, en este sentido continúa el criterio:

“...Por tanto, para establecer y concretar las obligaciones que debe cumplir el Poder Judicial de la Federación en atención a las sentencias internacionales, se estima necesario analizar siempre: (I) los débitos que expresamente se desprenden de tales fallos para el Poder Judicial de la Federación, como parte del Estado Mexicano; y, (II) la correspondencia que debe existir entre los derechos humanos que estimó vulnerados la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con los reconocidos por la Constitución General de la República o los tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano y que, por tanto, se comprometió a respetar. En el entendido de que si alguno de los deberes del fallo implica desconocer una restricción constitucional, ésta deberá prevalecer, en términos de la jurisprudencia P./J. 20/2014 (10a.) (\*).”<sup>244</sup>

<sup>243</sup> “SENTENCIAS DE LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. DIRECTRICES PARA ESTABLECER Y CONCRETAR LAS OBLIGACIONES QUE DEBE CUMPLIR EL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN TRATÁNDOSE DE RESTRICCIONES CONSTITUCIONALES.” Tesis aislada P. XVI/2015, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t.I, libro 22, septiembre de 2015, p. 237.

<sup>244</sup> *Idem*.

En efecto, incluso los criterios contemplados en las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos tendrán la limitante de la supremacía constitucional, misma que blinda en todos sus aspectos sus restricciones, lo cual es posible considerar el bastión más importante y resistente del paradigma del Estado legislativo, infranqueable dentro de un punto de vista positivista.

#### **2.1.2.2.- Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.**

Una vez analizado el papel de la legislación *supra* nacional en el sistema jurídico mexicano, resta analizar el reconocimiento de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos dentro del sistema jurídico mexicano, a pesar de haber sido abordada implícitamente en el punto anterior.

Para identificar la restricción constitucional es indispensable considerar el origen que permite el reconocimiento de los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, reconocimiento realizado por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte en el litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los Jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos establecidos en ese tratado. La fuerza vinculante de la jurisprudencia interamericana se desprende del propio mandato establecido en el artículo 1o. constitucional, pues el principio *pro persona* obliga a los Jueces nacionales a resolver cada caso atendiendo a la interpretación más favorable a la persona. En cumplimiento de este mandato constitucional, los operadores jurídicos deben atender a lo siguiente: (i) cuando el criterio se haya emitido en un caso en el que el Estado Mexicano no haya sido parte, la aplicabilidad del precedente al caso específico debe determinarse con base en la verificación de la existencia de las mismas razones que motivaron el pronunciamiento; (ii) en todos los casos en que sea posible, debe armonizarse la jurisprudencia interamericana con la nacional; y (iii) de ser

imposible la armonización, debe aplicarse el criterio que resulte más favorecedor para la protección de los derechos humanos.<sup>245</sup>

En este sentido, la jurisprudencia emanada de las resoluciones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos será considerada como una extensión de la convención, por lo cual será vinculante para el sistema jurídico mexicano a pesar de que no sea parte en el conflicto que originaron los criterios adoptados e integrantes de jurisprudencia.

Lo anterior en relación con el principio *pro personae* consagrado en el artículo primero constitucional, de esta forma, los criterios internacionales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos deberán aplicarse siempre en la búsqueda de la mayor protección de los derechos humanos de la persona.

Ya sea estrictamente cuando la situación fáctica sea igual a las que promovieron la creación del criterio, armónicamente con la jurisprudencia nacional o independientemente, cuando las anteriores circunstancias no se configuren estrictamente, pero existan bases racionales para su aplicación en pos de la defensa de los derechos humanos.

## **2.2.- Principio *pro personae*.**

El principio *pro personae* encuentra su fundamento en el artículo 29 de la Convención Americana de Derechos Humanos, que a la letra establece:

### Artículo 29. Normas de Interpretación

Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de:

- a) permitir a alguno de los Estados Partes, grupo o persona, suprimir el goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en la Convención o limitarlos en mayor medida que la prevista en ella;
- b) limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados;

<sup>245</sup> “JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. ES VINCULANTE PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEA MÁS FAVORABLE A LA PERSONA.” Contradicción de tesis P./J. 21/2014 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t.I, libro 5, abril de 2011, p. 204.

c) excluir otros derechos y garantías que son inherentes al ser humano o que se derivan de la forma democrática representativa de gobierno, y

d) excluir o limitar el efecto que puedan producir la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre y otros actos internacionales de la misma naturaleza.<sup>246</sup>

De esta disposición normativa es posible extraer dos campos de observación, respecto a derechos positivos (contemplados en los incisos a), b) y d) en su conjunto) y no positivados (contemplado en el inciso c) del referido convenio), mismos que se analizarán a continuación.

Por cuanto hace a los derechos positivos, la interpretación de las normas de la Convención Americana de Derechos Humanos, así como las que obren en el sistema jurídico del Estado parte que contengan derechos humanos (fundamentales al esta positivados), nunca podrá tener como resultado la privación o limitación del derecho o derechos que reconocen.

Es así como se homologa, por así decirlo, el criterio hermenéutico que regirá a las normas que reconozcan derechos humanos, pero no solo eso, este criterio de interpretación también tiende a reconocer sin limitar el efecto de otras normas internacionales que reconozcan derechos humanos, señalando puntualmente la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, de forma enunciativa más no limitativa.

Resulta evidente que el reconocimiento de otras disposiciones internacionales tendrá que ver directamente con la adopción de la convención en cuestión por parte del Estado contratante, no obstante se especula que, en algún caso al respecto que pudiese llegar a la Corte Interamericana de Derechos Humanos, el criterio sería favorable al reconocimiento amplio de los derechos humanos reconocidos, a pesar de no ser formalmente vinculante para el Estado en cuestión.

Atendiendo a lo anterior, la citada corte estima:

180. De conformidad con el artículo 29.b) de la Convención, si alguna ley del Estado Parte u otro tratado internacional del cual sea Parte dicho Estado otorga una mayor

<sup>246</sup> Convención Americana de Derechos Humanos, art. 29.



protección o regula con mayor amplitud el goce y ejercicio de algún derecho o libertad, éste deberá aplicar la norma más favorable para la tutela de los derechos humanos.

181. Es preciso recordar que la Corte en diversas ocasiones ha aplicado el principio de la norma más favorable para interpretar la Convención Americana, de manera que siempre se elija la alternativa más favorable para la tutela de los derechos protegidos por dicho tratado. Según lo ha establecido este Tribunal, si a una situación son aplicables dos normas distintas, “debe prevalecer la norma más favorable a la persona humana”.<sup>247</sup>

Ahora bien, por cuanto hace a los derechos no positivados, se estima que la interpretación de las normas que reconozcan derechos humanos, no podrá excluir otros derechos inherentes al mismo, por lo cual se abre la puerta al reconocimiento expreso de derechos que se consideren complementarios de los reconocidos por la norma positiva.

Lo anterior es plenamente acorde con el principio de progresividad, rector de los derechos humanos y reconocido incluso en el artículo primero constitucional, el caso de la dignidad puede ser un ejemplo claro de reconocimiento de derechos no positivados o al menos jurídicamente indeterminados.

### **2.2.1.- El principio *pro personae* en la doctrina.**

Mireya Castañeda, citando a Mónica Pinto, establece que el principio *pro personae* 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”<sup>248</sup>

De este concepto es posible desglosar los elementos del principio en análisis: los sujetos obligados y las normas sujetas a interpretación; ello sin dejar de mencionar que el principio *pro personae* se presenta en un primer momento como

<sup>247</sup> Corte IDH, “Caso Ricardo Canese vs. Paraguay”, sentencia de 31 de agosto de 2004, párrafos 180-181, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_111\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_111_esp.pdf)

<sup>248</sup> Castañeda Mireya, *El principio pro persona. Experiencias y expectativas.*, 2a. ed., México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2015, p. 16.

criterio de interpretación normativa, para terminar siendo un criterio de selección y aplicación normativa.

La figura del interprete va ligada al del aplicador de la norma que se interpreta, por lo tanto:

“...por interprete de la ley debe entenderse a cualquier autoridad que se encarga de la aplicación de preceptos legales; ya que ello siempre requiere de una labor interpretativa (aún en la aplicación de las normas más claras existe un proceso para interiorizarla, esto es, para derivar la norma propiamente dicha del enunciado normativo). Así toda autoridad es destinataria de la obligación de aplicar el principio en comento.”<sup>249</sup>

En términos generales, el principio *pro personae* es un criterio hermenéutico obligatorio para todas las autoridades que apliquen las consecuencias legales contenidas en la ley a los particulares, es posible hablar de un criterio de interpretación y no de un método de interpretación puesto que:

“...los interpretes de la ley se encuentran facultados para elegir cualquier método de interpretación que consideren conveniente. No obstante, el ejercicio de esa potestad se encuentra condicionado a que el método de interpretación elegido sea el que otorgue mayor rango de protección a los derechos humanos de la persona o el que restrinja en lo más mínimo posible el ejercicio de tales derechos”<sup>250</sup>

Es decir, la libertad para la autoridad de ejercer el método de interpretación que considere pertinente no se encuentra restringido en modo alguno, simplemente se establece que, con cualquier método de interpretación elegido debe de prevalecer el criterio que implique una mayor protección a los derechos humanos.

Esta postura es adoptada por el sistema jurídico mexicano, en la tesis aislada que establece:

<sup>249</sup> Ruiz Matías, Alberto Miguel y Ruiz Jiménez, Cesar Alejandro, “*El principio pro homine en el sistema jurídico mexicano*”, en García Villegas Sánchez Cordero, Paula M. (Coord.), “*El control de convencionalidad y las cortes nacionales. La perspectiva de los jueces mexicanos*”, México, Porrúa, 2014, p. 129.

<sup>250</sup> *Idem*, p. 130.

En atención al artículo 1o., segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el diez de junio de dos mil once, las normas en materia de derechos humanos se interpretarán de conformidad con la Carta Magna y con los tratados internacionales de la materia, procurando favorecer en todo tiempo a las personas con la aplicación más amplia. Dicho precepto recoge de manera directa el criterio o directriz hermenéutica denominada principio *pro homine*, el cual consiste en ponderar ante todo la fundamentalidad de los derechos humanos, a efecto de estar siempre a favor del hombre, lo que implica que debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trate de derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trate de establecer límites para su ejercicio. Asimismo, en el plano del derecho internacional, el principio en mención se encuentra consagrado en los artículos 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, publicados en el Diario Oficial de la Federación, de manera respectiva, el siete y el veinte de mayo de mil novecientos ochenta y uno.<sup>251</sup>

Como se estableció anteriormente, el principio *pro homine* será el criterio que adoptarán las autoridades formal y materialmente jurisdiccionales del Estado mexicano al aplicar normas más favorables cuando se implique la protección de derechos fundamentales de las personas y, a contrario *sensu*, aplicar la norma o la interpretación más restringida cuando se trate de su afectación.

No obstante, se considera que la palabra “ponderar” sale de lugar dentro de la citada tesis, puesto que ponderar implicaría un ejercicio diverso que excede los estándares del principio *pro homine* e incluso *pro personae*, pues su estudio implicará el sacrificio de un derecho humano o fundamental en un conflicto entre particulares y no propiamente la aplicación de una norma o de su interpretación.

Ahora bien, por cuanto hace a las normas que serán objeto, estas corresponderán a todas aquellas que reconozcan derechos humanos, o algún aspecto inherente a los mismos, no obstante, en el sistema jurídico mexicano se

<sup>251</sup> “PRINCIPIO PRO HOMINE. SU CONCEPTUALIZACIÓN Y FUNDAMENTOS.” Tesis aislada XVIII.3o.1 K (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t.2, libro VII, abril de 2012, p. 1838.

reconoce cierta limitante al respecto ya que se considera que la gran mayoría de las normas presentan cierta correspondencia con algún derecho humano.

Un argumento a favor de lo anterior establece lo siguiente:

“... el principio *pro homine* no implica que en todo caso de aplicación de la ley, se busque la interpretación más benéfica para el gobernado, sino solamente en aquellos casos en los que sus derechos humanos sean afectados de manera directa. En la aplicación del resto de nuestro ordenamiento jurídico debe prevalecer la interpretación que refleje fielmente la intención del legislador, sin importar que el mecanismo o precepto elegido no sea el más benéfico para el particular. De lo contrario, se podría llegar al extremo de suprimir de *facto* obligaciones que toda persona debe cumplir, menoscabando el equilibrio entre derechos y obligaciones que debe existir en todo sistema jurídico justo.”<sup>252</sup>

En si, se considera que el requisito para la aplicación del principio *pro personae* o *pro homine* es que la norma en cuestión sea directamente reconocedora de derechos humanos, es decir, su afectación debe de ser directa hacia el particular, aspecto que tiene posiciones encontradas en el sistema jurídico mexicano.

El ejemplo clásico de lo anterior son los plazos procesales, en los que el particular debe tener especial cuidado, puesto que al no respetarlos no le será posible alegar una violación a los derechos humanos y solicitar la aplicación del principio *pro personae*, al menos en el sistema jurídico mexicano.

Esta limitante puede considerarse aceptable, puesto que, si se dan las condiciones necesarias para el acceso a la justicia no hay razón para que las formalidades procesales no sean respetadas, a menos que exista una causa relativa a la violación del debido proceso o que pudiese derivar en la mencionada violación, cuestión que quedará a decisión de la autoridad correspondiente.

Con todo lo anterior es posible considerar que el principio *pro personae* debe de ser entendido como un principio hermenéutico rector para las autoridades que debe ser ejercido en armonía con el principio de dignidad humana, con el fin de

<sup>252</sup> Ruiz Matías, Alberto Miguel y Ruiz Jiménez, Cesar Alejandro, “*El principio pro homine...*” *op.cit.*, p. 129.

privilegiar siempre al ser humano en cuanto al respeto y protección de sus derechos inherentes.

### **2.3.- La dignidad humana en la legislación supranacional.**

La dignidad humana juega un papel primordial dentro de la concepción de los derechos humanos, siguiéndola siempre como un fin que, en su progresividad, tendrá que alcanzar su plena integración para consolidar su promoción, respeto y protección por parte de cada Estado.

Lo anterior se podría acotar, en un primer término, a los Estados occidentales debido a la similitud cultural que implica la definición de una dignidad humana; en un segundo término, se puede acotar aún más a la intención de los Estados contratantes dentro de las respectivas convenciones de derechos humanos.

Tales acotaciones parecen ser una primer “barrera” para la suscripción de tratados internacionales en materia de derechos humanos, al ser su piedra angular, la importancia de la dignidad humana deberá ser valorada por los Estados previamente a su firma y ratificación, ello a efecto de establecer si se encuentran en la posibilidad de garantizar los derechos derivados.

Su importancia es tal que incluso la Declaración Universal de Derechos Humanos, signada por el Estado mexicano el 10 de diciembre de 1948, en su artículo primero refiere:

Artículo 1.- Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros.<sup>253</sup>

De conformidad con tal criterio normativo internacional, es posible observar la positivación implícita del que podría considerarse un principio y explícita de tres principios; a saber, se identifica en primer término y de forma indirecta el “principio

<sup>253</sup> Declaración Universal de Derechos Humanos, art. 1.

de vida”, posteriormente y de forma directa los principios de libertad, igualdad y dignidad.

En este orden de ideas, la vida es el origen de todo, considerándose en últimos tiempos desde las 12 semanas de gestación<sup>254</sup> hasta la muerte del ser humano, pero ¿únicamente con garantizar el cuidado, nacimiento y posterior conservación de la vida de una persona basta para considerar este principio tutelado?, si fuera considerado dicho principio en solitario tal parece que sí.

Sin embargo, si así fuera, quedarían muchos aspectos aislados de la consideración del primer principio, por lo cual necesariamente debe complementarse con otros que permitan su pleno desarrollo, una vida plena debe sustentarse con la posibilidad de tener una familia, patrimonio, seguridad, salud, oportunidades de desarrollo físico e intelectual, etc.

Quizá a estas alturas sea imposible imaginar a una persona con el solo derecho de su propia existencia, sin tener derecho a nada más que a satisfacer algunas de sus necesidades fisiológicas, pero sin ninguna aspiración social ni intelectual; con tales características es posible adecuar su situación a la esclavitud.

De esta forma entra el segundo principio positivado en la citada declaración, el principio de libertad; sin duda complemento esencial de la vida humana, por el que se han librado innumerables conflictos, cuya magnitud lo han convertido en un ideal que hasta hace poco fue alcanzado casi en su totalidad en todo el mundo, al menos en su forma aparente.

No obstante, la libertad y su protección no implican sino solo la base promedio de la persona contemporánea, pensando en el ejemplo anterior, la vida sin libertad convierte al ser humano en esclavo, un objeto que únicamente tiene el derecho de existir, pero sin ninguna expectativa de crecimiento personal ni social.

Es así como con la libertad se permite el desarrollo de la persona hasta sus propios límites, por ello, si se considera que por naturaleza cada individuo pretenderá desarrollarse al máximo en todos los aspectos, su regulación es más que necesaria.

<sup>254</sup> Hablando de la legislación de la Ciudad de México, concretamente del primer párrafo del artículo 144 del Código Penal para el Distrito Federal.

El hecho de que la esfera de libertad de un individuo tiene como límite la de otro, como lo propone Gustavo Zagrebelsky<sup>255</sup>, pone de manifiesto solamente una limitante natural que, sin la debida regulación desencadenará en conflictos indeterminables, por lo que su regulación dependerá en gran medida del reconocimiento de otros principios interdependientes e indivisibles, tal es el caso del tercer principio: igualdad.

La igualdad puede considerarse uno de los principios básicos, puesto que una vez lograda la libertad lo lógico sería esperar que la condición previamente superada de dominación no vuelva a existir, es así como se considera dotar al individuo de una igualdad enmarcada en la ley.

En este sentido, atendiendo al razonamiento de Rolando Tamayo y Salmorán, “La idea de la igualdad dentro del mundo del derecho puede ser considerada en dos aspectos fundamentales: a) como un ideal igualitario, y b) como un principio de justicia.”<sup>256</sup>

En efecto, la necesidad de establecer criterios de igualdad entre los individuos que integran la sociedad puede ser percibido como una acción de justicia, de la cual se encarga el propio Estado, quien tutelaré la aplicación del principio en comento, reconociendo los derechos de todas las personas por igual.

La igualdad sin duda es necesaria para que una sociedad pueda desarrollarse plenamente y con la menor generación de conflictos posibles, brindando satisfacción circunstancial respecto a su estatus social y jurídico, instaurando un freno directo a la libertad simple y pura de los individuos.

Resulta claro que, al igual que el principio de libertad, el de igualdad no resultará en su forma pura, basta con referir las diferencias naturales del sexo, o bien las deficiencias cognitivas o físicas inherentes a la especie humana; en este sentido, el papel de la igualdad desencadenará una serie de derechos específicos que atenúen tales diferencias de orden natural e incluso aquellas de orden civil, económico, político y social.

Aquí, es fundamental estimar que la citada declaración expresa la idea “...iguales en dignidad y derechos...”, es decir, si la igualdad corresponde al

<sup>255</sup> Zagrebelsky, Gustavo, “*El derecho dúctil...*”, cit.

<sup>256</sup> Tamayo y Salmorán, Rolando, “*Igualdad Jurídica*” en Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de investigaciones Jurídicas, t. III, México, Porrúa, 2007, P. 1905.

establecimiento de derechos dentro de los ámbitos humanos, económicos, civiles, políticos y sociales, estos derechos formarán parte integrante de la dignidad.

Es obvio que, al concebirnos como seres humanos, a grandes rasgos como seres vivos, el principio que protege a la vida es inherente a la naturaleza misma del ser humano, la igualdad en este caso se encuentra dado por un orden natural (en el concepto del ser humano como ser vivo), las condiciones físicas, cognitivas y posteriormente sociales, hacen regulable la igualdad en este rubro.

En consecuencia, si la propia igualdad que regula los contrapesos de los propios derechos, la igualdad tiende a perseguir la dignidad de todos los seres humanos, pudiendo considerarse dentro de la misma; un ser humano es digno en tanto tenga una vida libre en la que pueda garantizarse la igualdad de derechos frente a sus semejantes.

Los preámbulos del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de mayo de 1981, establecen lo siguiente:

#### Preámbulo

Los Estados Partes en el presente Pacto,

Considerando que, conforme a los principios enunciados en la Carta de las Naciones Unidas, la libertad, la justicia y la paz en el mundo tienen por base el reconocimiento de la dignidad inherente a todos los miembros de la familia humana y de sus derechos iguales e inalienables,

Reconociendo que estos derechos se derivan de la dignidad inherente a la persona humana,

Reconociendo que, con arreglo a la Declaración Universal de Derechos Humanos, no puede realizarse el ideal del ser humano libre en el disfrute de las libertades civiles y políticas y liberado del temor y de la miseria, a menos que se creen condiciones que permitan a cada persona gozar de sus derechos civiles y políticos, tanto como de sus derechos económicos, sociales y culturales,

Considerando que la Carta de las Naciones Unidas impone a los Estados la obligación de promover el respeto universal y efectivo de los derechos y libertades humanos,



Comprendiendo que el individuo, por tener deberes respecto de otros individuos y de la comunidad a que pertenece, tiene la obligación de esforzarse por la consecución y la observancia de los derechos reconocidos en este Pacto, ...<sup>257</sup>

Tal preámbulo termina la idea medular de considerar a la dignidad humana como principio y fin regulador de los derechos humanos y fundamentales establecidos en el derecho positivo; en este sentido, la base de la libertad, la paz y la igualdad serán sustentados por el entero respeto a la dignidad de los individuos.

El reconocimiento de la dignidad como rasgo primigenio del ser humano implica el valor supremo dado a este concepto, dentro del cual girarán todos los demás principios, que a su vez desembocarán en derechos; de esta forma, si se habla de derechos humanos, es posible identificar en el principio de dignidad la base sobre la cual se sustentan, reconociéndola a su vez como un fin.

De igual forma, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en su artículo 7 establece lo siguiente:

Artículo 7.- Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al goce de condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias que le aseguren en especial:

- a) Una remuneración que proporcione como mínimo a todos los trabajadores:
  - i) Un salario equitativo e igual por trabajo de igual valor, sin distinciones de ninguna especie; en particular, debe asegurarse a las mujeres condiciones de trabajo no inferiores a las de los hombres, con salario igual por trabajo igual;
  - ii) Condiciones de existencia dignas para ellos y para sus familias conforme a las disposiciones del presente Pacto;
- b) La seguridad y la higiene en el trabajo;
- c) Igual oportunidad para todos de ser promovidos, dentro de su trabajo, a la categoría superior que les corresponda, sin más consideraciones que los factores de tiempo de servicio y capacidad;

<sup>257</sup> Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, preámbulo.

d) El descanso, el disfrute del tiempo libre, la limitación razonable de las horas de trabajo y las vacaciones periódicas pagadas, así como la remuneración de los días festivos.<sup>258</sup>

Las condiciones dignas, como una obligación positiva por parte del Estado es un giro fundamental que golpea las condiciones económicas del mismo, puesto que serán reflejo de su eficiencia monetaria, pero no es posible que los estados argumenten este rubro, sin apelar a trabajos previos, tendientes a extender las condiciones de igualdad que permitan, al menos, compartir un cierto nivel de vida.

El argumento del costo de los derechos humanos es aplicable en esta situación, no obstante, estos costos pueden ser aplicados de conformidad a las posibilidades del Estado en una porción proporcional de sus recursos *per capita*, a fin de usarlos en puntos clave como la salud y educación, que permitan su posterior progreso.

Por otro lado, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, a la cual el Estado mexicano se adhirió el 03 de febrero de 1981, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 07 de mayo de 1981, refiere en el punto número 1 de su artículo 11 lo siguiente:

Artículo 11. Protección de la Honra y de la Dignidad

1. Toda persona tiene derecho al respeto de su honra y al reconocimiento de su dignidad.
2. Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación.
3. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques.<sup>259</sup>

Lo anterior puntualiza la correlatividad establecida en la declaración, pues al contemplar el reconocimiento de la dignidad en un concepto general, se reconoce una primera barrera a la potestad del Estado ejercida sobre los particulares, el respeto a una dignidad básica permitirá tener un punto de partida claro respecto a

<sup>258</sup> Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, art. 7.

<sup>259</sup> Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 11.

los demás derechos que puedan integrar de una forma más completa su alcance conceptual.

En esta tesitura, la convención nos presenta un concepto inicial de dignidad que se refiere básicamente a una vida tranquila, libre de interferencias o ataques arbitrarios, otorgando la protección de las leyes para este fin, de igual forma incluye el concepto de honra y reputación como los primeros integrantes del concepto de dignidad.

Así como se consideró la inclusión de estos conceptos, la inclusión de otros más como inherentes a la dignidad humana no se encuentra excluida, sino que es fomentada de conformidad con lo establecido por el inciso c) del artículo 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos:

Artículo 29. Normas de Interpretación

Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de:

...

- c) excluir otros derechos y garantías que son inherentes al ser humano o que se derivan de la forma democrática representativa de gobierno, y ...<sup>260</sup>

En efecto, será obligación de los Estados parte de la convención el dilucidar ciertos conceptos o principios que puedan ser reconocidos por su parte vinculante e inherente al principio de dignidad humana, ello dando cumplimiento al principio de progresividad de los propios derechos humanos.

Recordando que el principio de progresividad implica que:

“...una vez reconocidos los derechos no es posible desconocerlos; al contrario, la progresividad permite que se incorporen nuevos derechos humanos a la Constitución, que se precisen y amplíen los ya reconocidos, que se eliminen o atemperen limitaciones, que se establezcan nuevas prohibiciones o límites al legislador, que se creen nuevas garantías procesales para su protección o se perfeccionen las existentes, que se ratifiquen instrumentos internacionales que amplían la defensa de los derechos. Además, el principio de progresividad tiene un sentido adicional, que se refiere a la irreversibilidad...”<sup>261</sup>

<sup>260</sup> Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 29.

<sup>261</sup> Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *“El reconocimiento y tutela...” cit.*, p. 45.

De esta forma, el reconocimiento de derechos emanados del principio de dignidad se encuentra en un estado latente y nunca inmóvil, siempre con la tendencia a avanzar respecto a su regulación y aplicación, y nunca con la convicción de negar su reconocimiento o promover su desaplicación.

Cabe aclarar que, si bien la norma solo expresa la prohibición de la interpretación de las normas de la Convención en sentido de exclusión de derechos y garantías, es posible interpretar que también protege derechos no positivados, pues de no ser así debió de haber manifestado que la protección incluiría únicamente derechos fundamentales.

Este reconocimiento implícito a la progresividad e interdependencia de los derechos humanos es simplemente el mejor ejemplo de la buena voluntad por parte de la comunidad internacional de instaurar este paradigma con las consecuencias que ello implique.

### **2.3.1.- La dignidad humana en la jurisprudencia nacional.**

Por su parte, el poder judicial de la federación ha realizado análisis respecto al concepto de dignidad, orillados por la legislación *supra* nacional y la ausencia de un criterio positivo dentro del sistema jurídico mexicano.

El quinto Tribunal Colegiado en materia Civil del primer Circuito produjo el criterio que al efecto indica:

La dignidad humana es el origen, la esencia y el fin de todos los derechos humanos.<sup>262</sup>

Al igual que la legislación *supra* nacional, el poder judicial del Estado mexicano, reconoce al principio de dignidad humana como principio supremo, origen y finalidad de los demás principios que son inherentes al mismo, no obstante, el mismo Tribunal Colegiado continuó su análisis y en criterio complementario indica:

<sup>262</sup> "DIGNIDAD HUMANA. DEFINICIÓN." Jurisprudencia I.5o.C. J/30 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, libro I, t. 3, octubre de 2011, p. 1528.

La dignidad humana es un valor supremo establecido en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud del cual se reconoce una calidad única y excepcional a todo ser humano por el simple hecho de serlo, cuya plena eficacia debe ser respetada y protegida integralmente sin excepción alguna.<sup>263</sup>

Mediante tal criterio se realiza la adaptación del concepto al sistema jurídico mexicano mediante su vinculación con el artículo primero constitucional, mediante la cual se intenta adecuar el concepto a normas positivas constitucionales, siendo el citado artículo la base de las obligaciones por parte de las autoridades.

Con este simple acto, las autoridades de nuestro país tienen el fin de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; es decir, tienen el fin de velar por la dignidad humana.

Tal parece que el reconocimiento realizado por el poder judicial de la federación implica el reconocimiento del cumulo de derechos que integren la dignidad humana, sin restricción aplicable realizada por la discriminación de su positivización en el sistema jurídico mexicano.

#### **2.4.- Mínimo vital como derecho humano emanado del principio de dignidad.**

Emanado del principio de dignidad, el concepto del mínimo vital es un criterio hermenéutico reconocido vívidamente en la jurisprudencia mexicana, cabe aclarar que un análisis pormenorizado de este concepto excede la pretensión de la presente obra, por lo cual se limitara a realizar un somero estudio respecto a sus características generales.

Conforme a los criterios emitidos por el sistema jurídico mexicano:

El derecho al mínimo vital se fundamenta en la dignidad humana, la solidaridad, la libertad, la igualdad material y el Estado social, al considerar que las personas, para

<sup>263</sup> "DIGNIDAD HUMANA. SU NATURALEZA Y CONCEPTO." Jurisprudencia I.5o.C. J/31 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, libro I, t. 3, octubre de 2011, p. 1529.

gozar plenamente de su libertad, necesitan un mínimo de seguridad económica y de la satisfacción de sus necesidades básicas. <sup>264</sup>

El mínimo vital fue definido como un mínimo de seguridad económica que asegure la satisfacción de las necesidades básicas de las personas, es decir, el monto mínimo que le permita no solo subsistir cubriendo sus necesidades básicas, sino vivir con dignidad.

Es así que el núcleo del mínimo vital es la dignidad humana, como todos los principios, resulta ser su punto de partida y su finalidad, de hecho, es el primero de los cuatro puntos por los cuales lo define el sistema jurídico mexicano, tal y como se demuestra:

I. Deriva del principio de dignidad humana, en concordancia con los derechos fundamentales a la vida, a la integridad personal y a la igualdad, en la modalidad de decisiones de protección especial a personas en situación de necesidad manifiesta;<sup>265</sup>

Cabe aclarar que, a pesar de que se ligue a la dignidad humana únicamente con los derechos a la vida, integridad personal e igualdad, ello en ningún caso debe tomarse como un criterio limitativo, sino únicamente enunciativo en correspondencia con el principio de interdependencia de los derechos humanos.

El segundo punto se refiere a los sujetos del derecho al mínimo vital, estableciendo que:

II. Está dirigido a los individuos en su carácter de personas físicas;

...

Por tanto, conforme al derecho constitucional mexicano y al internacional de los derechos humanos, el derecho al mínimo vital está dirigido a salvaguardar los derechos fundamentales de las personas físicas y no de las jurídicas <sup>266</sup>

<sup>264</sup> “MÍNIMO VITAL. CONFORME AL DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO Y AL INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS, SE ENCUENTRA DIRIGIDO A SALVAGUARDAR LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y NO DE LAS JURÍDICAS.” Tesis aislada I.9o.A.1 CS (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Décima Época, libro 28, t. II, marzo de 2016, p. 1738.

<sup>265</sup> *Idem*.

<sup>266</sup> *Idem*.

Lo anterior puede ser comprensible si se toma al derecho al mínimo vital como un derecho de índole económico, inclusive si se ve como una protección al bloque más vulnerable de la sociedad, aspecto que trasciende a las personas morales o jurídico colectivas, al menos desde la visión jurídica mexicana.

El tercer punto se refiere al origen del derecho al mínimo vital, respecto a lo cual se establece:

III. Es un derecho fundamental no consagrado expresamente en la Carta Magna, pero que se colige a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en sus artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV y 123 y de los derechos a la vida, a la integridad física, a la igualdad, a la salud, al trabajo y a la seguridad social, entre otros, a través del cual se garantizan los requerimientos básicos indispensables para asegurar una subsistencia digna del individuo y su familia, no solamente en lo relativo a alimentación y vestuario, sino también en lo referente a salud, educación, vivienda, seguridad social y medio ambiente; y, <sup>267</sup>

De esta forma se erige como un derecho de origen jurisprudencial, al no encontrarse positivado en el ordenamiento jurídico nacional, dentro de este punto el margen de derechos conectados se amplía sustancialmente, pero se sigue reduciendo su significación al aspecto económico, equiparando su finalidad a las que persigue el salario mínimo establecido en el artículo 123 constitucional.

No obstante, el alcance reducido a las personas físicas por el punto anterior, no se limita al individuo, sino a se extiende a su familia, en este sentido se hace más evidente la intención de equiparar el mínimo vital al salario mínimo, el cual ha demostrado ser un recurso monetario insuficiente a fin de cubrir todos los aspectos vinculados al mismo.

Por ello se considera que, una visión más acertada al derecho del mínimo vital debe ser contemplado individualmente para cada persona, desligando a una figura autoritaria de proveedor encargado de una familia, ya que las construcciones sociológicas han cambiado en ese aspecto.

<sup>267</sup> *Idem.*

Un reconocimiento individualizado a cada persona dentro del Estado sería más acorde a su concepto y su ejercicio, máxime si se trasciende el entorno económico para establecerse también en el ámbito garante de otros derechos humanos, tal y como lo establece el siguiente punto:

IV. No puede entenderse como una protección económica únicamente, sino como una tutela vinculada con la dignidad de la persona, la integridad física, la vida y la protección de la familia. <sup>268</sup>

Atendiendo al criterio anterior, y apelando a la congruencia en la construcción conceptual pretendida por el máximo tribunal de la nación, el mínimo vital debe ser un derecho humano no acotado a la persona proveedora del núcleo familiar, como se establece desde el punto de vista económico ligándolo a la figura del salario mínimo, sino reconocido para todos los individuos.

Incluso a los menores, pues atento a los derechos ligados directamente con el mínimo vital por el anterior criterio, también son sujetos a dignidad, integridad física, vida y protección de la familia (como miembros de esta), derechos que deben ser tutelados por el Estado aún cuando ellos no sean capaces de contratarse y obtener un salario mínimo, sino únicamente por su carácter de seres humanos.

Tradicionalmente manejado como un concepto fiscal “para que un monto de los ingresos de una persona, no contemplado en las deducciones del impuesto sobre la renta, quede libre de tributación, a fin de que esa cantidad se destine a cubrir sus necesidades básicas” <sup>269</sup>, no obstante, el mínimo vital trasciende hermenéuticamente a partir de la integración de la legislación *supra* nacional al sistema jurídico mexicano.

De esta forma, tomando en cuenta su derivación directa del principio de dignidad, el mínimo vital se considera como un mínimo de respeto y garantía a todos y cada uno de los derechos humanos y fundamentales que integran, a su vez, el propio principio de dignidad.

Por ende, su satisfacción se vuelve más complicada para el propio Estado, pues ya no implica únicamente el aspecto económico y salarial, sino el

<sup>268</sup> *Idem*.

<sup>269</sup> Aguirre Hernández, Jorge Manuel, *Dignidad humana y mínimo vital. Dos derechos de construcción jurisprudencial contra la pobreza*, México, Tirant lo Blanch, 2018, pp. 184-185



reconocimiento de derechos humanos, públicos, políticos y civiles al tenor de los tratados internacionales de los cuales sea parte y de su propia constitución.

## 2.5.- Derechos humanos y fundamentales.

Conforme lo expuesto en el capítulo anterior, a efectos de este capítulo se adopta la concepción de los derechos humanos de conformidad a lo establecido por Luigi Ferrajoli, retomada por Carlos F. Quintana Roldán y Norma D. Sabido Peniche al definir a los derechos humanos como el:

“...conjunto de atributos propios de todos los seres humanos que salvaguardan su existencia, su dignidad y sus potencialidades por el mero hecho de pertenecer a la especie humana, que deben ser integrados y garantizados por los ordenamientos jurídicos nacionales e internacionales para evitar que el poder público y la sociedad los vulneren o violenten, por tener la calidad de derechos fundamentales.”<sup>270</sup>

Esta definición comprende la principal diferencia entre los derechos humanos y los derechos fundamentales, consistente en el reconocimiento positivo dentro del ordenamiento jurídico de estos últimos, tal y como lo deduce Ferrajoli, quien establece que “los derechos fundamentales son siempre situaciones no constituyentes sino positivas, o sea, producidas por actos y precisamente... por fuentes normativas.”<sup>271</sup>

Por su parte los derechos humanos como tal no tienen que encontrarse positivamente definidos en una norma, puesto que “...la universalidad de estos derechos permite su automática imposición al Estado, independientemente de que en algún cuerpo normativo específico se reconozcan o no.”<sup>272</sup>

De esta forma, se considera que los derechos humanos son aquellos que no se encuentran positivados dentro del sistema jurídico de un país, es este caso dentro del sistema jurídico mexicano, con independencia de su reconocimiento en

<sup>270</sup> Quintana Roldan, Carlos F. y Sabido Peniche, Norma D., *Derechos humanos*, 6a. ed., México, Porrúa, 2013, p. 23.

<sup>271</sup> Ferrajoli, Luigi, “*Principia Iuris...*” cit., p.687.

<sup>272</sup> Bernal Ladrón de Guevara, Diana, “*El reconocimiento y tutela de los derechos humanos de los contribuyentes*”, en Ríos Granados, Gabriela (Coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016, pp. 32-33.

el ámbito jurídico internacional; mientras que los derechos fundamentales si se encuentran positivados.

Luego entonces, dentro de este trabajo se basará en las precisiones metodológicas expuestas por Baltazar Robles, en el sentido de utilizar “la expresión <<derecho fundamental>> para referirse a cualquier derecho previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por ser la norma fundamental del sistema jurídico mexicano.”<sup>273</sup>, NO obstante, también para aquellos reconocidos en la norma *supra* nacional.

Mientras que se usará “la expresión <<derecho humano>> para referir un derecho que deriva directamente de la vida o la dignidad humana”<sup>274</sup>, por tanto, aquellos derechos que se han desarrollado por argumentación o razonamiento por parte de los operadores jurídicos pero que no cuentan con un criterio positivado como tal.

### **2.5.1.- Derechos humanos y fundamentales en el ámbito fiscal.**

Ahora bien, por cuanto hace al procedimiento en análisis, al encontrarse positivado dentro de la legislación fiscal, resulta indispensable dilucidar desde un inicio qué tipo de derechos humanos y fundamentales se encuentran contemplados dentro de esta rama del Derecho.

Tradicionalmente, el sistema financiero de un Estado puede definirse en tres momentos primordiales: “*el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios*”<sup>275</sup>; ahora bien, el ámbito tributario se enfoca únicamente en el primero de esos momentos; la obtención de los recursos monetarios.

La importancia del ámbito tributario es clara, considerando, de forma estimativa, las contribuciones como las más grandes fuentes de ingresos para el Estado mexicano, lo anterior de conformidad a lo plasmado en el artículo 1 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018.

Para su obtención, el Estado debe de establecer leyes tendientes a regular el objeto o supuesto de hecho al cual se aplicará la contribución, los sujetos a cargo

<sup>273</sup> Baltazar Robles, German Eduardo, *Derechos humanos, derechos fundamentales, juicio de amparo y reparación integral. Derechos humanos reconocidos en la Constitución mexicana y su justificabilidad mediante el juicio de amparo*, U.S.A., COEDI, 2015, p.11.

<sup>274</sup> *Idem*.

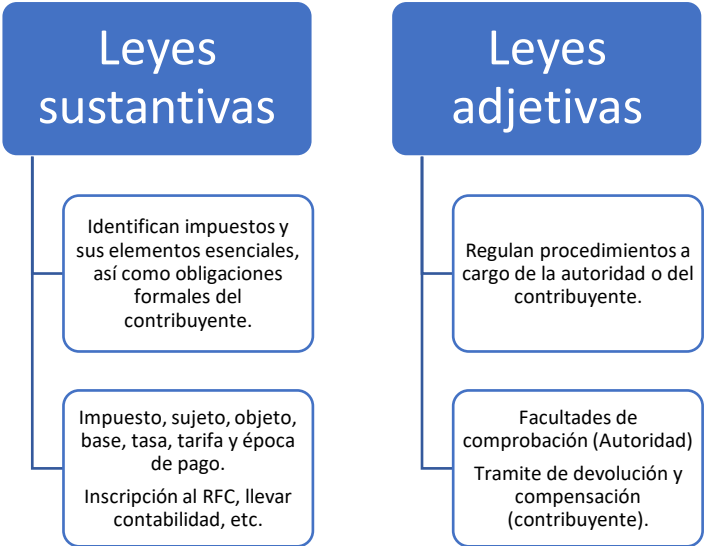
<sup>275</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3a. Ed., México, Oxford, 2014, p. 1.

de quienes se establecerá la obligación de pago, el monto monetario de la contribución, la época de pago, las condiciones y obligaciones formales que permitan al contribuyente cumplir con su obligación tributaria.

De igual forma, debe establecer los procedimientos por los cuales, tanto los contribuyentes puedan ejercer sus derechos, como la autoridad su facultad económico-coactiva para verificar el correcto cumplimiento de tales obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Este cumulo de normatividad integra la rama del Derecho fiscal, permitiendo distinguir dos tipos de leyes, las sustantivas y las adjetivas; las primeras, tendientes a identificar los impuestos con sus respectivos elementos esenciales, así como las obligaciones formales de los contribuyentes.

Las segundas, tendientes a identificar los procedimientos que permitan a los contribuyentes el ejercicio de derechos subjetivos y a la autoridad el ejercicio de sus facultades de comprobación, ello se ilustra a continuación:



276

Fuente: Elaboración propia.

En este sentido:

“podemos establecer que los contribuyentes tienen dos tipos de derechos fundamentales: i) aquellos que por su universalidad y transversalidad (es decir, que por su contenido y objeto trascienden a todos los ámbitos o materias de la esfera jurídica de los gobernados) les pertenecen a todos, sin importar la materia o el ámbito de aplicación... ii) aquellos a los que la Constitución política reconoce como derechos fundamentales específicos de los contribuyentes conocidos en el mundo jurídico como las garantías individuales de justicia fiscal, postulados en el artículo 31, fracción IV.”<sup>277</sup>

Es decir, en el ámbito del derecho fiscal, son reconocidos dos tipos de derechos fundamentales; en primer lugar, se tiene a los derechos fundamentales universales y transversales que aplican para todas las personas, en donde se ubican el derecho al debido proceso, legalidad, certeza jurídica, irretroactividad y en general los derechos fundamentales de índole procesal.

Por otro lado, se encuentran los derechos fundamentales específicos de los contribuyentes, en donde se ubican la proporcionalidad tributaria, equidad tributaria, legalidad tributaria y destino al gasto público.

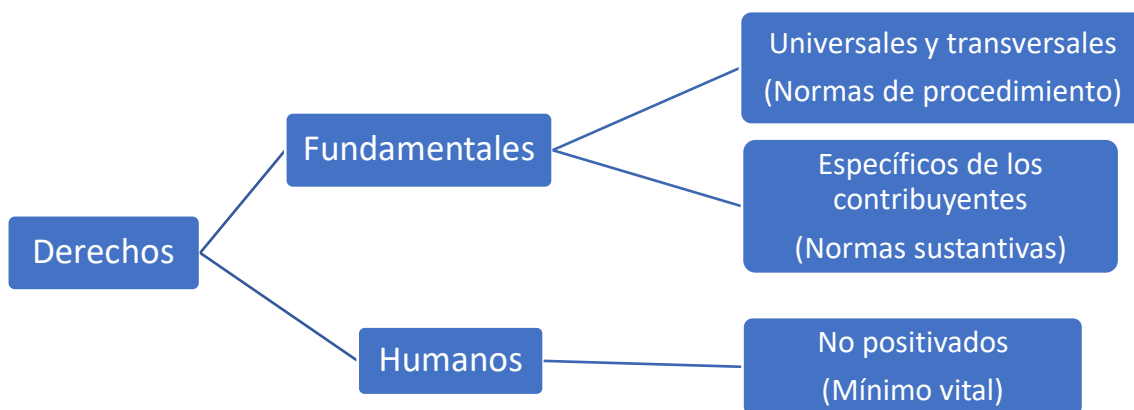
Ante esta clasificación resulta claro que los derechos fundamentales universales y transversales tutelarán los derechos de las personas en la aplicación de las normas tributarias de carácter adjetivo, mientras que los derechos fundamentales específicos de los contribuyentes se encargarán de la tutela de los mismos respecto a la aplicación de las normas sustantivas.

Cabe aclarar que existen derechos humanos latentes y no positivados en el ámbito fiscal sujetos al principio de la dignidad humana, tal es el caso del mínimo vital (el reconocimiento y protección de un ingreso mínimo por medio del cual la persona pueda sobrevivir dignamente), reconocido jurisprudencialmente pero no positivado.

Ejemplos como este, aunado al principio de progresividad de los derechos humanos, son los que fundamentan la latente existencia de otros derechos que, a pesar de no encontrarse positivados en norma alguna, sean susceptibles de ser reconocidos y respetados en un futuro.

Lo anterior puede ilustrarse mediante el siguiente esquema:

<sup>277</sup> Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *“El reconocimiento y tutela...”*, cit., pp. 35-36.



278

Fuente: Elaboración propia.

Es en este sentido en el que esta investigación se centrará en los derechos fundamentales universales y transversales, al ser los aplicables directamente a un procedimiento cuyos fines no son recaudatorios, sino que persigue un objeto diverso dentro de la dinámica política y social.

## **2.6.- Derechos fundamentales universales y transversales contenidos en la legislación supranacional y aplicables al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.**

Ahora bien, los derechos de los contribuyentes dentro de los procedimientos y procesos material y formalmente jurisdiccionales son plenamente reconocidos como en cualquier otra rama del Derecho, en este sentido, tales derechos únicamente serán distintos por la naturaleza del procedimiento y no así por la rama del Derecho a la cual se encuentre sujeta, de esta manera:

“Podemos clasificar los procedimientos que se desarrollan en la administración pública inserta en los diferentes poderes y órganos del Estado en:

- Procedimientos administrativos ordinarios.
- Procedimientos administrativos de control, fiscalización o investigación.

278 Elaboración propia.

- Procedimientos administrativos de verificación o inspección.
- Procedimientos administrativos disciplinarios.
- Procedimientos administrativos sancionadores.
- Procedimientos administrativos recursivos.<sup>279</sup>

De conformidad con la clasificación anterior y por su naturaleza, al procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF, únicamente les corresponderían los derechos relativos y aplicables a los primeros tres puntos, tendientes a procedimientos administrativos ordinarios de tutela a los particulares.

Como derechos dentro de un procedimiento ejercido en un nivel de *supra a ordinación*, figuran indudablemente el derecho al debido proceso, el derecho a la verdad, derecho a la tutela administrativa efectiva y el derecho a la presunción de inocencia, mismos que serán analizados puntualmente a continuación.

### **2.6.1.- Debido proceso.**

La importancia del debido proceso es crucial, visto como una garantía, su concepto abarca la gran mayoría de los derechos fundamentales en el ámbito procesal, en esta tesitura, de conformidad con lo establecido por Héctor Fix-Zamudio, citado por Cipriano Gómez Lara:

“Se entiende por debido proceso legal el conjunto de condiciones y requisitos de carácter jurídico y procesal que son necesarios para poder afectar legalmente los derechos de los gobernados. En un desenvolvimiento de esa idea, el mismo autor se extiende a varios sectores: a) la existencia de un proceso previo en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento; b) prohibición de tribunales especiales y leyes privativas; c) restricción de la jurisdicción militar; d) derecho o garantía de audiencia; e) fundamentación y motivación de las resoluciones dictadas por autoridad competente; f) aspectos sustanciales del debido proceso legal que aluden ya a la

<sup>279</sup> López Olvera, Miguel Alejandro, *El control de convencionalidad en la administración pública*, México, Novorum, 2014, p. 111.

evaluación de lo decidido por los tribunales y su compatibilidad con los principios lógicos y jurídicos del sistema.”<sup>280</sup>

Tal visión respecto al debido proceso acota su concepto, en lo que nos concierne, a la existencia de un proceso por medio del cual se ofrece a los gobernados la posibilidad de ejercer, jurisdiccionalmente, sus expectativas positivas o negativas, mismo que deberá ser tramitado por autoridades jurisdiccional y materialmente competentes quienes tendrán el deber de fundar o motivar las resoluciones y cualquier acto de autoridad que emitan.

No obstante, la doctrina extranjera va más allá, el argentino Francisco Javier Ferrer Arroyo, citando a su compatriota Germán Bidart Campos, indica:

“Si bien en los instrumentos internacionales consta el instituto del debido proceso, caracterizado a partir de una serie de reglas procesales que deben cumplirse en todo proceso, una definición más afinada lo revela como el *derecho intrínseco que tiene todo ser humano a participar, de manera efectiva y eficaz, en todas las decisiones que pudieran afectar sus derechos*. La eficacia y eficiencia denotan que no basta con el respeto de meras fórmulas rituales para tener por satisfecho este derecho, sino que se trata de una garantía que sólo se cumple cuando puede ejercerse el derecho de defensa de manera certera y efectiva.”<sup>281</sup>

Esta visión extendida, indica que el debido va más allá de las clásicas formas conocidas, no basta tener un proceso mecanizado para considerar esta garantía otorgada, sino que también debe considerarse la real eficacia que ese proceso ofrece para la consecución de su objetivo, debiendo alcanzarlo sin menoscabar los derechos fundamentales de las personas que lo promueven.

Tomando en cuenta lo anterior, el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos indica:

<sup>280</sup> Gómez Lara, Cipriano, “*El debido proceso como derecho humano*”, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1968/17.pdf>

<sup>281</sup> Ferrer Arroyo, Francisco Javier, “*El debido proceso desde la perspectiva de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*”, *Revista Jurídica de la Universidad de Palermo, Argentina*, No. 1, mayo, 2015, pp. 160-161. [http://www.palermo.edu/derecho/revista\\_juridica/pub-14/Revista\\_Juridica\\_Ano14-N1\\_06.pdf](http://www.palermo.edu/derecho/revista_juridica/pub-14/Revista_Juridica_Ano14-N1_06.pdf)

## Artículo 8. Garantías Judiciales

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: ...<sup>282</sup>

De acuerdo con el artículo transcrito, el debido proceso implica la garantía de audiencia, un proceso desarrollado en una temporalidad adecuada, la independencia e imparcialidad del juez quien debe tener fundada su competencia mediante una ley en vigor con anterioridad al juicio.

No obstante, el valor esencial del artículo transcrito es el hecho de que unifica los derechos procesales aplicándolos a todas las ramas del derecho, es decir, las garantías tradicionalmente ligadas al proceso penal deberán ser respetadas en otras áreas del derecho, como la civil o fiscal.

De hecho, ese criterio es reiterado y ampliado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos al establecer:

120. En cuanto respecta a las garantías contempladas en los artículos 8.2 y 8.3 de la Convención Americana, observa el Tribunal que si bien parecen contraerse al amparo de personas sometidas a un proceso judicial (artículo 8.2) o inculpadas en el marco del mismo (artículo 8.3), a juicio de la Corte también se tienen que respetar en procedimientos o actuaciones previas o concomitantes a los procesos judiciales que, de no someterse a tales garantías, pueden tener un impacto desfavorable no justificado sobre la situación jurídica de la persona de que se trata.<sup>283</sup>

Es así que, según la referida corte, los derechos reconocidos en los artículos 8.2 y 8.3 de la Convención Americana de Derechos Humanos no solo deben ser aplicados a los procedimientos formal y materialmente jurisdiccionales con

<sup>282</sup> Convención Americana sobre Derechos Humanos, Art. 8.

<sup>283</sup> Corte IDH, "*Caso Maritza Urrutia vs. Guatemala*", sentencia de 27 de noviembre de 2003, párrafo 120, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_103\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_103_esp.pdf)



independencia de la rama del Derecho a la que correspondan, sino también en aquellos que solo sean materialmente jurisdiccionales.

Es decir, la aplicación del referido orden normativo internacional también comprende a procedimientos de índole administrativo o fiscales previos al procedimiento formal y materialmente jurisdiccional, lo que potencia su ámbito de protección a los derechos humanos y fundamentales de los individuos.

Claro que se consideran algunas limitantes si lo anterior se intenta aplicar a la materia fiscal; propiamente referentes al derecho a la no autoincriminación y el derecho a la defensa, aspectos de difícil adecuación en cuanto a las características de los procedimientos fiscales.

Dentro del derecho a la no autoincriminación, se considera que no aplica dentro de la materia fiscal, puesto que los comprobantes fiscales, declaraciones y contabilidad del contribuyente son manifestaciones de este, realizadas libremente para responder al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Tales declaraciones, al ser realizadas en su plena libertad y capacidad, funcionan como una confesión, por esa razón no se contempla la prueba confesional en la materia fiscal, puesto que la misma se encuentra implícitamente en la documentación proporcionada por el propio contribuyente.

La figura de la no autoincriminación tendría un sesgo muy importante, puesto que, si es aplicada de una forma pura, no habría nada que perseguir por parte de la autoridad fiscal, únicamente la información bancaria, si es que la misma no ha sido aportada también por el propio contribuyente.

Por otro lado, el derecho a la defensa viene a ser suplido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (en adelante PRODECON), aunque su actuar no sea de oficio y únicamente implique su intervención dentro de los procedimientos de fiscalización, hasta antes de la emisión de un crédito fiscal a cargo del contribuyente.

Es así que la intervención de la PRODECON no es extensible a la etapa materialmente jurisdiccional, no obstante que, para el raciocinio de la autoridad fiscal e incluso de la propia ley fiscal, todo crédito fiscal implica la comisión de un

delito, por tanto, la protección al contribuyente tendría que encontrarse garantizada hasta en tales consecuencias.

Es así como no debería ser ignorada la propuesta del establecimiento de un cuerpo de abogados de oficio que apoye a los contribuyentes dentro de los procedimientos seguidos ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Una vez aclarados estos puntos, continúa la tutela del debido proceso el posterior artículo 25 de la referida convención al estipular:

Artículo 25. Protección Judicial

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados Partes se comprometen:

- a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
- b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
- c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.<sup>284</sup>

De este precepto se pueden extraer varios aspectos relevantes, el primero de ellos es la redefinición del lapso temporal que pueden tardar los procesos, si bien en el artículo 8 establece que debe ser en un plazo razonable, el artículo 25 establece que esa razonabilidad implica celeridad, es decir, el plazo razonable es aquel que sea el más rápido, atendiendo al tipo de proceso y a su objeto.

También cabe resaltar la expresión “recurso efectivo”, siendo posible interpretar que el recurso que se instaure debe de ser el apropiado, formal pero sobre todo materialmente, para la resolución del objeto que provoca la *litis*, siendo este aspecto el central dentro de esta tesis, pues si el proceso o procedimiento en cuestión no es el idóneo para resolver el objeto de este, no será posible aplicar garantía o derecho alguno que pueda suplir tal deficiencia.

<sup>284</sup> Convención Americana sobre Derechos Humanos, Art. 25.

No resulta innecesario resaltar que efectividad del recurso al cual tiene acceso toda persona para la defensa de sus derechos fundamentales debe implicar que sea tramitado por una autoridad materialmente competente, puesto que de lo contrario el objeto sería valorado de una forma incompleta y plenamente subjetiva.

De este modo, si un Estado contratante impone en su legislación interna que un proceso o procedimiento sea conocido por una autoridad que no cuenta con el perfil o la experiencia necesaria para conocer el objeto de este, el proceso se encontrará viciado en un inicio puesto que la resolución de ningún modo podrá ser efectiva, independientemente de a quien beneficie la resolución.

Por ejemplo, con base al actual problema de las juntas de conciliación y arbitraje, a pesar de que formalmente el Estado mexicano pueda considerar que, en la transición, los asuntos laborales puedan ser conocidos por los juzgados familiares por el tiempo necesario para la adaptación de los juzgados en materia laboral.

Esta determinación tendría como resultado múltiples juicios viciados, simplemente por el cambio de la materia en la que los operadores concentran su experiencia y saber, no obstante, de una contemplación legal, su trámite sería plenamente válido.

### **2.6.2.- Derecho a la verdad.**

Dentro del debido proceso, implícitamente se encuentra el derecho a la verdad, tradicionalmente contemplado para las víctimas de delitos o desapariciones forzadas, el derecho a la verdad implica el derecho de la persona a conocer la verdad sobre la razón objeto del procedimiento.

Atendiendo a esta importancia, la Comisión de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas establece:

1. *Reconoce* la importancia de respetar y garantizar el derecho a la verdad para contribuir a acabar con la impunidad y promover y proteger los derechos humanos;<sup>285</sup>

<sup>285</sup> Resolución sobre el derecho a la verdad, 2005/66, aprobada por la Comisión de Derechos Humanos de las Naciones Unidas el 20 de abril de 2005, puntos Resolutivos primero, en [http://ap.ohchr.org/documents/S/CHR/resolutions/E-CN\\_4-RES-2005-66.doc](http://ap.ohchr.org/documents/S/CHR/resolutions/E-CN_4-RES-2005-66.doc)

En efecto, en este criterio se reconoce la importancia no solo de respetar, sino de garantizar el derecho a la verdad, en este sentido, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, a su vez refiere:

151. ... La función de los órganos judiciales intervinientes en un proceso no se agota en posibilitar un debido proceso que garantice la defensa en juicio, sino que debe además asegurar en un tiempo razonable el derecho de la víctima o sus familiares a saber la verdad de lo sucedido y a que se sancione a los eventuales responsables. El derecho a la tutela judicial efectiva exige que los jueces que dirijan el proceso eviten dilaciones y entorpecimientos indebidos, que conduzcan a la impunidad y frusten la debida protección judicial de los derechos humanos.<sup>286</sup>

Por lo tanto, es posible dilucidar que el derecho a la verdad es un derecho que va más allá del debido proceso, más relacionado con la eficacia de este que con sus formalidades inherentes, es por ello por lo que cobra especial relevancia en el nuevo paradigma del ECD, no obstante, es complicado que pueda desarrollarse por si solo sin las referidas formalidades.

Por ejemplo, en aras al conocimiento de la verdad, los procedimientos podrían tener una extensión mucho más larga de lo usual, transgrediendo el derecho a una justicia pronta, es por lo que la temporalidad debe ser un factor para considerar respecto al otorgamiento del derecho a la verdad, o cual debería ser considerado en cada procedimiento en particular, estudiando su objeto a cabalidad y definiendo una temporalidad adecuada.

Ejemplo de lo anterior es la reciente reforma al tercer párrafo del artículo 17 constitucional, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de septiembre de 2017, precepto legal que estipula:

Artículo 17 ...

<sup>286</sup> Corte IDH, “Caso *Servellón García y otros vs. Honduras*”, sentencia de 21 de septiembre de 2006, párrafo 151, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_152\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_152_esp.pdf)

Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.<sup>287</sup>

Aunque no textualmente, el derecho a la verdad puede desarrollarse hermenéuticamente del tercer párrafo del artículo de referencia, puesto que la verdad resulta inherente a la resolución del conflicto, tratando de blindar el aspecto de la temporalidad al establecer que no se deberán afectar otros derechos que tengan las partes dentro del proceso, al respecto seguirán las posteriores líneas.

### **2.6.3.- ¿Qué se considera un plazo razonable?**

El plazo razonable es una delimitación temporal que cada procedimiento, dependiendo su objeto, debe asimilar como propia, puesto que su duración tenderá a cambiar si se considera darle cabida al derecho a la verdad, aunque también es cierto que tal cambio no deberá ser realizado indiscriminadamente.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos considera lo siguiente:

77. El artículo 8.1 de la Convención también se refiere al plazo razonable. Este no es un concepto de sencilla definición. Se pueden invocar para precisarlo los elementos que ha señalado la Corte Europea de Derechos Humanos en varios fallos en los cuales se analizó este concepto, pues este artículo de la Convención Americana es equivalente en lo esencial, al 6 del Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. De acuerdo con la Corte Europea, se deben tomar en cuenta tres elementos para determinar la razonabilidad del plazo en el cual se desarrolla el proceso: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; y c) la conducta de las autoridades judiciales...<sup>288</sup>

De esta forma, la referida Corte, ofrece una descripción de las circunstancias que las autoridades material y formalmente jurisdiccionales deben de tomar en cuenta para regular el plazo que se considere razonable para llegar a satisfacer el derecho a la verdad de las personas vinculadas a tales procedimientos.

<sup>287</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 17.

<sup>288</sup> Corte IDH, "*Caso Genie Lacayo vs. Nicaragua*", sentencia de 29 de enero de 1999, párrafo 77, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_30\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_30_esp.pdf)

Cobra especial relevancia que se considere la actividad procesal del o de los interesados, así como la conducta de las propias autoridades, impidiendo que los procesos y procedimientos sean alargados obedeciendo intereses particulares que nada tienen que ver con su resolución de fondo y con el derecho a la verdad.

#### **2.6.4.- La tutela judicial efectiva incorporada al debido proceso.**

La tutela judicial efectiva resulta un punto primordial dentro de los derechos y las garantías que integran el debido proceso, siendo contemplada primordialmente en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de Nueva York, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de mayo de 1981, bajo los siguientes términos:

Artículo 2...

3. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a garantizar que:

a) Toda persona cuyos derechos o libertades reconocidos en el presente Pacto hayan sido violados podrá interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales;

b) La autoridad competente, judicial, administrativa o legislativa, o cualquiera otra autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado, decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso, y desarrollará las posibilidades de recurso judicial;...<sup>289</sup>

La obligación de establecer un recurso efectivo llevado a cabo por una autoridad competente implicaría precisamente que tal recurso contará con todos los elementos para dilucidar, al menos con un alto índice de probabilidad, el objeto del recurso en cuestión, aspecto en el cual debería girar la competencia de la autoridad, puesto que de nada serviría una autoridad formalmente competente pero materialmente incompetente.

<sup>289</sup> Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, art. 2.  
<http://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CCPR.aspx>

En este sentido, se considera que si se reduce al procedimiento como mero trámite material de la ley, ello implicaría que el legislador conoce las problemáticas de cada procedimiento en aras de dilucidar las diversas *litis* en ellos planteadas, puesto que él estimaría quién es competente para conocer los conflictos y los pasos a seguir para resolverlos.

Esta visión, a su vez, se considera arrogante, puesto que la efectividad del procedimiento no la dará la ley, sino la praxis de este, considerando que cada autoridad tiene un ámbito de conocimiento respecto al cual se encuentra focalizada su preparación estas aptitudes deben ser consideradas por el legislador para lograr los objetivos de los procedimientos.

Por ejemplo, si la ley estima que los conflictos laborales serán tramitados en juzgados familiares estableciendo un procedimiento enmarcado en un nuevo código o ley general, el procedimiento será formalmente efectivo, pero materialmente inefectivo, puesto que los jueces familiares tienen otra preparación que impide resolver de una forma efectiva los procesos que se encuentra obligado a resolver.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, refiere lo siguiente:

126. En cualquier materia, inclusive en la laboral y la administrativa, la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos. Es importante que la actuación de la administración se encuentre regulada, y ésta no puede invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías de los administrados. Por ejemplo, no puede la administración dictar actos administrativos sancionatorios sin otorgar a los sancionados la garantía del debido proceso. <sup>290</sup>

De igual forma, la citada corte indica:

104. Atendiendo a lo anterior, la Corte estima que tanto los órganos jurisdiccionales como los de otro carácter que ejerzan funciones de naturaleza materialmente jurisdiccional, tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el respeto pleno

<sup>290</sup> Corte IDH, “Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá”, sentencia del 2 de febrero de 2001, párrafo 126, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec\\_72\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_72_esp.pdf)

a las garantías del debido proceso establecidas en el artículo 8 de la Convención Americana.

105. En este sentido, pese a que el artículo 8.1 de la Convención alude al derecho de toda persona a ser oída por un “juez o tribunal competente” para la “determinación de sus derechos”, dicho artículo es igualmente aplicable a las situaciones en que alguna autoridad pública, no judicial, dicte resoluciones que afecten la determinación de tales derechos. <sup>291</sup>

Los criterios expuestos son de vital importancia, puesto que hace extensivo este derecho a los procedimientos administrativos que, serán origen en la mayoría de los casos, de los procesos jurisdiccionales.

La crítica anteriormente realizada aplica de forma maximizada a las autoridades administrativas y fiscales, quienes son más propensas a realizar procedimientos que salen notoriamente de sus capacidades administrativas e incluso del perfil de sus operadores, lo cual origina procedimientos inefectivos que son incapaces de cumplir con la dilucidación del objeto de la litis planteada.

Ejemplo claro es el procedimiento en análisis en el cual la autoridad fiscal se encuentra obligada a dilucidar la existencia de un elementos fácticos acontecidos en el pasado, labor hasta ahora, exclusiva de autoridades de índole penal, quienes se apoyan incluso de otras ciencias para llegar a una mayor aproximación respecto a la comprobación de la existencia de estos elementos fácticos.

### **2.6.5.- Autoridad Competente.**

Inherente al punto anterior, como se estableció anteriormente, se encuentra el aspecto de la competencia de la autoridad, desde un punto de vista formal y material, al respecto, la corte interamericana refiere lo siguiente:

76. El juez natural deriva su existencia y competencia de la ley, la cual ha sido definida por la Corte como la “norma jurídica de carácter general, ceñida al bien común, emanada de los órganos legislativos constitucionalmente previstos y

<sup>291</sup> Corte IDH, “*Caso Ivcher Bronstein vs. Perú*”, sentencia del 6 de febrero de 2001, párrafos 104 y 105, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec\\_74\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_74_esp.pdf)



democráticamente elegidos, y elaborada según el procedimiento establecido por las constituciones de los Estados Partes para la formación de las leyes”. Consecuentemente, en un Estado de Derecho sólo el Poder Legislativo puede regular, a través de leyes, la competencia de los juzgadores.

77. Ahora bien, el fuero no necesariamente entra en colisión con el derecho al juez natural, si aquél se halla expresamente establecido y definido por el Poder Legislativo y atiende a una finalidad legítima, como antes se manifestó. De esta forma, no sólo se respeta el derecho en cuestión sino que el juez de fuero se convierte en el juez natural del aforado. Si, por el contrario, la ley no consagra el fuero y éste es establecido por el Ejecutivo o por el propio Poder Judicial, distrayéndose así al individuo del tribunal que la ley consagra como su juez natural, se vería vulnerado el derecho a ser juzgado por un juez competente. Del mismo modo, si la conexidad está expresamente reglada en la ley, el juez natural de una persona será aquél al que la ley atribuya competencia en las causas conexas. Si la conexidad no está reglada por la ley, sería violatorio distraer al individuo del juez originalmente llamado a conocer el caso. <sup>292</sup>

Al respecto, puede considerarse que el juez formalmente competente deberá ser establecido en la ley, siendo potestad del legislativo establecer el “juez natural” para cada proceso, pero, bajando de nivel de los procesos jurisdiccionales a los administrativos en los términos plasmados en el punto inmediato anterior, el primer juzgador dentro del procedimiento en análisis lo es una autoridad administrativa.

A su vez, su competencia se encuentra fundada en un reglamento y un acuerdo delegatorio, por el cual el Jefe del Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT) delega el ejercicio de este procedimiento a los Administradores Generales del mismo instituto, por lo que cabe preguntarse si en verdad las personas sujetas a tal procedimiento se encuentran ante su “juez natural”.

La crítica a los criterios es la misma, es posible tener una competencia formal pero no material dentro de un procedimiento y, mientras no se contemple esta posibilidad, la vulneración de los derechos humanos y fundamentales de las personas seguirá latente.

<sup>292</sup> Corte IDH, “Caso Barreto Leiva vs. Venezuela”, sentencia del 17 de noviembre de 2009, párrafos 76 y 77, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_206\\_esp1.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_206_esp1.pdf)

## 2.6.6.- Presunción de inocencia.

La presunción de inocencia es uno de los principios rectores dentro del derecho público, básicamente implica que una persona es inocente hasta que la autoridad formal y materialmente jurisdiccional demuestre lo contrario, al respecto la Corte Intramericana de Derechos Humanos establece lo siguiente:

159.- La Corte Europea ha señalado que

[el derecho a la] presunción de inocencia puede ser violado no sólo por un juez o una Corte sino también por otra autoridad pública.

[...]

[el] artículo 6 párrafo 2 [de la Convención Europea] no puede impedir a las autoridades informar al público acerca de las investigaciones criminales en proceso, pero lo anterior requiere que lo hagan con toda la discreción y la cautela necesarias para que [el derecho a] la presunción de inocencia sea respetado.

160.- El derecho a la presunción de inocencia, tal y como se desprende del artículo 8.2 de la Convención, exige que el Estado no condene informalmente a una persona o emita juicio ante la sociedad, contribuyendo así a formar una opinión pública, mientras no se acredite conforme a la ley la responsabilidad penal de aquella. <sup>293</sup>

En efecto, la corte determina que un Estado no debe condenar informal y públicamente a una persona, en aras de evitar crear una opinión pública respecto al probable infractor, segurmanente, la corte considera que el efecto de la condena en tales condiciones es igual ante la sociedad que una condena formal, por lo cual se está adelantando un castigo que ni siquiera se sabe sea merecido o no.

En otro criterio, la misma Corte establece:

153. La Corte ha señalado que el artículo 8.2 de la Convención exige que una persona no pueda ser condenada mientras no exista prueba plena de su responsabilidad penal. Si obra contra ella prueba incompleta o insuficiente, no es procedente condenarla, sino absolverla. En este sentido, la Corte ha afirmado que en el principio de presunción de

<sup>293</sup> Corte IDH, “Caso Lori Berenson Mejía vs. Perú”, sentencia del 25 de noviembre de 2004, párrafos 159 y 160, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_119\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_119_esp.pdf)

inocencia subyace el propósito de las garantías judiciales, al afirmar la idea de que una persona es inocente hasta que su culpabilidad sea demostrada.

154. La Corte considera que el derecho a la presunción de inocencia es un elemento esencial para la realización efectiva del derecho a la defensa y acompaña al acusado durante toda la tramitación del proceso hasta que una sentencia condenatoria que determine su culpabilidad quede firme. Este derecho implica que el acusado no debe demostrar que no ha cometido el delito que se le atribuye, ya que el *onus probandi* corresponde a quien acusa.<sup>294</sup>

Con este criterio, la corte extiende el principio de presunción de inocencia al ámbito probatorio, estableciendo que prevalecerá esta ante pruebas incópletas o insuficientes de la culpabilidad de la persona, aunque cabrá realizar el análisis de si tal consideración prevalece independientemente de quién aporte esas pruebas.

Recordando que los derechos fundamentales rectores de los procedimientos penales se hacen extencibles a ámbitos administrativos y fiscales en donde el administrado o contribuyente es quien aporta la documentación comprobatoria.

Así si la autoridad no puede acreditar completamente la infracción por el particular con los documentos que tenga y los aportado por éste, debe respetar la presunción de inocencia a favor del particular, a no ser que existan otros elementos que le permitan vincular su actuar con una transgresión a la norma.

#### **2.6.7.- Principio *Non bis in idem*.**

El principio del *non bis in idem* "...suele ser definido por algunos autores como la imposibilidad legal de promover un nuevo juicio sobre una cuestión ya resuelta en otro anterior, o de sancionar dos veces una misma infracción, de cualquier género."<sup>295</sup>, atento a lo cual resulta ser un

<sup>294</sup> Corte IDH, "*Caso Ricardo Canese vs. Paraguay*", sentencia del 31 de agosto de 2004, párrafos 153 y 154, h [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_111\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_111_esp.pdf)

<sup>295</sup> Hernández Mendoza, Liliana, *El non bis in idem en el ámbito sancionador: Estudio comparado de los sistemas español y mexicano*, México, INACIPE, 2015, p. 2.

derecho procesal de vital importancia para evitar sanciones múltiples por un mismo acto.

“Para que la prohibición de ser sancionado varias veces por lo mismo opere es necesario que concurra lo que se denomina la triple identidad: la primera corresponde a la identidad del sujeto, la segunda de hecho y la tercera de fundamento o vulneración del mismo bien jurídico.”<sup>296</sup>

Su fundamento en el ámbito del sistema jurídico *supra* nacional se encuentra en el artículo 8.4 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, misma que estipula:

Artículo 8.4

4. El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.<sup>297</sup>

Para la referida convención, el principio *non bis in ídem* cobra una dimensión procesal, limitándose a prohibir la instauración de un proceso basado en los mismos hechos sobre una persona absuelta previamente mediante juicio diverso; a pesar de que implícitamente se prohíbe también la sanción correspondiente, puesto que sin juicio previo no hay sanción posterior.

Además, su redacción puede prestarse a malas interpretaciones, puesto que textualmente solo prohíbe el sometimiento a juicio por los mismos hechos cuando el inculpado hubiere sido absuelto, dejando abierta la posibilidad, al menos textual, de instaurar un nuevo juicio a un inculpado declarado culpable, quizá para aumentar su pena.

Evitando las lagunas del *supra* referido artículo, mismas que tienden a crear confusión en cuanto a su alcance, el concepto es contemplado de forma completa por el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que en su artículo 14.7 indica:

<sup>296</sup> *Ibidem*, p. XXII.

<sup>297</sup> Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 8.

[https://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_b-32\\_convencion\\_americana\\_sobre\\_derechos\\_humanos.htm](https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm)

Artículo 14.7

7. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país.<sup>298</sup>

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contempla una estructura similar respecto a la positivización del principio, al establecer en su artículo 23 lo siguiente:

Artículo 23. Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia. <sup>299</sup>

La construcción del precepto legal anterior cumple con cubrir las deficiencias de la forma establecida en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, pero, al igual que ella, reduce el supuesto de hecho al ámbito penal, no obstante, como todas las precisiones realizadas en la materia, su aplicación deviene en general dentro del sistema jurídico.

De esta forma “Cuando se habla de que nadie puede ser juzgado <<dos veces por el mismo delito>>, la referencia constitucional es al *factum* material de la conducta no a la tipificación legal de la misma. Dicho más claramente, la prohibición subsiste, aunque, en el segundo proceso, se tipifique o denomine a los hechos en distinta forma.”<sup>300</sup> , en este sentido, el elemento material es primordial al considerar la aplicación del principio.

Esto es, al constituir la conducta el elemento material del principio, basta con que esta se vea como objeto de un procedimiento diverso, no solo penal sino de cualquier materia dentro del sistema jurídico, para que este sea aplicable, al menos a consideración del juzgador.

Por tanto, resultaría aplicable a la materia fiscal, en donde regularmente se establecen sanciones diversas por un mismo hecho generador transgresor de un mismo bien jurídico, pero con contemplaciones normativas múltiples.

<sup>298</sup> Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, art. 14.

<https://www.ohchr.org/sp/professionalinterest/pages/ccpr.aspx>

<sup>299</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 23.

[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1\\_150917.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150917.pdf)

<sup>300</sup> Camargo González, Ismael, *Derecho penal fiscal. Delitos fiscales*, México, Flores, 2016, p. 62.

## **2.7.- Regulación de operaciones inexistentes en materia fiscal.**

Dentro del presente apartado se analizará a la CPEUM como fuente del procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, con el fin de dilucidar si la naturaleza del objeto que persigue tal procedimiento puede considerarse como regulable por una norma de índole fiscal, considerando el objeto que persigue tal procedimiento, como o es la inexistencia de elementos fácticos.

De igual forma, se indagará respecto al fundamento constitucional que el referido procedimiento contiene en atención a su objeto y no solo a su creación formal, esto es, atendiendo a su elemento sustancial y teleológico, trascendiendo la voz de las autoridades y basándose en elementos teórico-prácticos.

### **2.7.1.- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como fuente del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.**

La legislación fiscal dentro del sistema jurídico mexicano encuentra su fundamento constitucional, al menos en su sentido sustancial, en la fracción IV del artículo 31 constitucional, tradicionalmente vinculado como fuente de la obligación a la contribución al gasto público, así como de sus limitantes explícitas que la enmarcan en aras de la legalidad y la protección al contribuyente.

Cabe mencionar que las normas que componen las finanzas públicas dentro del sistema financiero mexicano, entendiéndose como tales la Ley de Ingresos y el presupuesto de Egresos, también actúan como fuente de la legislación fiscal, no obstante, su influencia en el presente tema de investigación es mucho menor y comparte la misma finalidad del ya mencionado precepto constitucional.

Por ende, se considerará que el citado precepto constitucional como el fundamento constitucional vital de la materia fiscal, y por ello se estima oportuno analizarlo a profundidad, atento a lo cual se tiene que el mismo que a la letra estipula:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...  
IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.<sup>301</sup>

Como se puede observar, mediante esta disposición constitucional se establece la obligación de los ciudadanos mexicanos de contribuir al gasto público bajo los principios de proporcionalidad y equidad.

Por ende, es de observarse que las disposiciones fiscales deben de encaminarse a disponer la forma en que han de captarse las contribuciones a cargo de los ciudadanos mexicanos, ya sea por parte activa del Estado haciendo uso de su facultad económico-coactiva o confiando en la autodeterminación de los propios contribuyentes.

En atención a todo lo anterior, es posible establecer que el fundamento constitucional que rige la materia fiscal la delimita solo a una de las fases del sistema financiero mexicano, la de la obtención de ingresos, sin implicar de ninguna forma a su administración o posterior aplicación.

### **2.7.2.- Fundamento constitucional del procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.**

En este sentido, si el fundamento constitucional que rige a la materia fiscal se enfoca a la obtención de ingresos, ello excluye al procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, puesto que sus fines no son recaudatorios sino inhibitorios, basta con observar que no establece una forma de cálculo de tributos, ni se encuentra ligado a otros procedimientos que sí la contengan.

Es así como, al no poder considerar al artículo 31 fracción IV constitucional como el fundamento del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF, ya que no tiene su objeto en la captación de tributos, es deber encontrar la fuente de su origen.

<sup>301</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 31.

En este sentido, el objeto del citado procedimiento es la existencia de las operaciones que amparan comprobantes fiscales, por lo cual es menester indagar en la constitución política el uso del término “existencia” aplicado a algún procedimiento en particular, encontrando que únicamente lo utiliza para referirse a la declaratoria de la inexistencia de la información dentro de su artículo 6, al señalar el derecho de acceso a la información pública.

Salvo el tema anterior, la constitución es omisa en pronunciarse respecto al termino anteriormente aludido, entonces es posible establecer que, en términos del artículo 14 constitucional, relega su regulación a las leyes secundarias, a modo de ilustración, el segundo párrafo del citado numeral constitucional establece lo siguiente:

Artículo 14. ...

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.<sup>302</sup>

En efecto, será responsabilidad del legislador el instaurar los procedimientos que estime pertinentes para la protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos, como el acceso a la justicia o información, así como para permitir a las diversas autoridades alcanzar determinados objetivos considerados de interés social u orden público.

Queda claro que indagar el fundamento constitucional de un procedimiento que, tal y como se ha analizado, no reúne las características de pertenencia a cierta materia del derecho, es casi imposible, siendo que únicamente son observables sus características procesales no existe otra norma constitucional que pueda aplicar como tutelar del mismo.

Lo anterior sin encasillarlo prematuramente en una materia diversa a la que se aplica, como pudiese ser la materia penal, en atención al ya referido objeto del procedimiento en análisis.

<sup>302</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 14.



### 2.7.3.- Exposición de motivos.

El artículo 69-B del CFF tiene su origen en la propuesta legislativa del propio ejecutivo federal, en cuyo primer párrafo se observa literalmente lo siguiente:

Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 71, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, me permito someter por su digno conducto ante esa Honorable Asamblea, la presente Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.

A continuación se expresan los motivos que sustentan esta Iniciativa...<sup>303</sup>

De lo anterior, se puede apreciar que el procedimiento contenido en el artículo de ley en comento se consideró dentro de la materia fiscal desde un origen, al ser la cámara de diputados la revisora de la propuesta de ley presentada directamente por la presidencia de la república, dando cumplimiento expreso a lo indicado por el inciso H) del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a su vez indica:

Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

...

H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.<sup>304</sup>

...

No hay duda entonces que desde su origen se considera a dicho procedimiento como una norma de carácter recaudatoria o, al menos, tendiente a

<sup>303</sup> Gaceta parlamentaria, Número 3857-C, Año XVI, p.1, [http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/103\\_DOF\\_09dic13.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf)

<sup>304</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art, 72.

la verificación de las obligaciones formales de los contribuyentes, no obstante, en la forma no es así, ya que en los párrafos subsecuentes es posible notar que la *ratio legis* se concentra en un delito, pues los en la exposición de motivos, concretamente en sus primeros tres párrafos se establece:

Una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno.

Cuando no se cuenta con dichos instrumentos se provoca el avance de nuevas prácticas de evasión, las cuales erosionan de manera grave las bases gravables, sin poder reflejar incrementos significativos en la recaudación.

Un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales, es el derivado de la adquisición de comprobantes fiscales.<sup>305</sup>

En efecto, la evasión fiscal como detonante de la defraudación fiscal, es la causa objetiva de la propuesta de implementación del procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, no obstante, dista mucho del propio objeto del procedimiento, que directamente se encuentra poco relacionado con su *ratio legis*.

Se considera así debido a que su objeto se centra en dilucidar la existencia de elementos físicos, ya sea la operación consignada en el comprobante fiscal o la tenencia de los elementos mínimos necesarios para realizar dicha operación, como tal no resulta ser idóneo para comprobar la propia evasión ni la defraudación fiscal.

De esta forma, para poder comprobarlas la autoridad fiscal debe ejercer sus facultades de comprobación en cualquiera de las modalidades que le señala el propio artículo 42 del CFF, es decir, no le es posible comprobarlas directamente a través del procedimiento en análisis, sino que debe complementar su actuación.

Ahora bien, tal parece que el artículo de ley en comento se refiriera como tal a una norma penal, pues su objeto en todo momento es tratar de legislar respecto

<sup>305</sup> Gaceta parlamentaria, Número 3857-C, Año XVI, p.105, [http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/103\\_DOF\\_09dic13.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf)

a una práctica delictiva, como se puede seguir observando en la exposición de motivos que indica:

...Al día de hoy, las autoridades han combatido arduamente esta práctica ilegal, haciendo uso de todas las herramientas, procedimientos e instrumentos con las que cuenta para ello, como la facultad para rechazar una deducción o un acreditamiento amparado en un comprobante fiscal traficado; sin embargo, la complejidad y sofisticación que han alcanzado estos grupos criminales, obligan a implementar nuevas medidas que hagan frente a esta problemática y que permitan adaptarse al dinamismo y velocidad en que operan.

Algo que se ha detectado y que se presenta de manera genérica en este grupo delictivo, tanto de la traficante, como de sus cómplices y, en ocasiones, hasta el adquiriente final es que generalmente son partes relacionadas, donde sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas.

Adicionalmente este grupo delictivo ofrece una gran variedad de objetos sociales para poder adecuarse a las necesidades de los adquirientes, con la emisión de comprobantes fiscales con conceptos que ayuden a disfrazar mejor la operación.<sup>306</sup>

En estos párrafos, se refiere a una práctica realizada por grupos delictivos, por ende, queda claro que la practica a combatir se trata de un delito plenamente identificado tanto en su modus operandi como en sus implicaciones fiscales, concretamente estableciéndose que es se trata delincuencia organizada.

De esta forma, la labor de investigación que impulsa el objeto del procedimiento en comento se inclina más hacia el aspecto penal que a la rama fiscal del derecho.

Incluso, si se toma como un delito por separado en términos de lo establecido por el artículo 113 del CFF, este procedimiento toma un cause diferente con lo establecido en la exposición de motivos, es decir, se ataca un problema fiscal con medios *extra fiscales*.

<sup>306</sup> Gaceta parlamentaria, Número 3857-C, Año XVI, pp.106-107, [http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/103\\_DOF\\_09dic13.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf)

La razón su relativa facilidad, que implica un mayor dinamismo que las tradicionales facultades de comprobación de la autoridad fiscal, que, adicionado por su discrecionalidad, crean un procedimiento violatorio de derechos fundamentales de corte acorazado en pos de los beneficios económicos y de su eficacia política.

Considerando todo lo anterior, es posible identificar que se trata de prevenir un delito con implicaciones fiscales, como el propio lavado de dinero, únicamente que en una modalidad más ordinaria y al parecer mucho menos agresiva, siendo que a diferencia de este último ilícito.

De esta forma, solamente se introdujo a un Código existente un artículo con el procedimiento a seguir en lugar de realizar una ley completa que especifique todos los elementos a considerar para la consecución de su objeto, por medio de su ejecución a manos de las autoridades materialmente competentes para lograrlo a cabalidad.

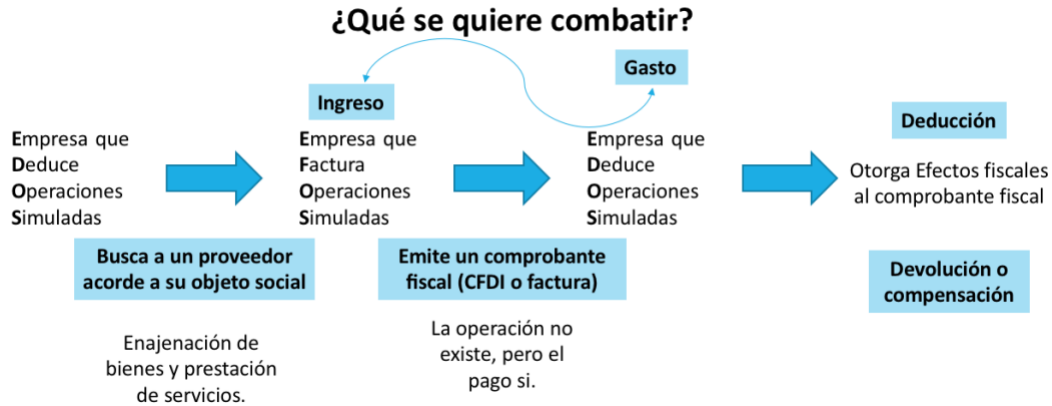
Sobra especificar lo peligroso que resulta lo anterior para los derechos de los contribuyentes y no solo eso, sino que también resulta perjudicial respecto al actuar de la propia autoridad fiscal e incluso de los tribunales administrativos, pues con medios incompletos deben decidir respecto a la culpabilidad o inocencia de determinado contribuyente.

Ahora bien, con el fin de valorar si lo anterior vale la pena, es menester conocer el contexto general del procedimiento de referencia, mismo que será acotado en las líneas que se ofrecen a continuación.

## **2.8.- El procedimiento comprendido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.**

Como se expuso con anterioridad, en aras de combatir las prácticas agresivas de evasión fiscal, concretamente la venta de facturas, un esquema de evasión sumamente burdo que consiste en comprar comprobantes fiscales que amparan operaciones que no se realizaron, con el único fin de obtener beneficios fiscales.

Lo anterior puede ilustrarse con el siguiente diagrama:



Fuente: Elaboración propia.

De igual forma, resulta necesario aclarar que la anterior gráfica ilustra la forma más pura del esquema de evasión, siendo posible complicarlo en diferentes niveles, no obstante, ese análisis supera la intención del presente trabajo de investigación, siendo suficiente conocer el esquema puro.

Ahora bien, el referido artículo presenta un procedimiento que se completa con diversas disposiciones normativas contenidas tanto en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación (en adelante RCFF), como en la RMF, para una mayor agilidad en la exposición de este, se realizará un análisis párrafo por párrafo a fin de agotar exhaustivamente el momento procesal a que se refiere el texto legal.

Ahora bien, con motivo de la reforma al CFF, realizada con fecha 25 de junio de 2018, que modifica el artículo en estudio, debe acotarse que el análisis de referencia será elaborado en concreto sobre los términos vigentes, anexando al final un cuadro comparativo que permita dilucidar los cambios efectuados por el legislador en el tema en cuestión.

### **2.8.1.- Primer párrafo: Presunción de inexistencia y oficio de presunción.**

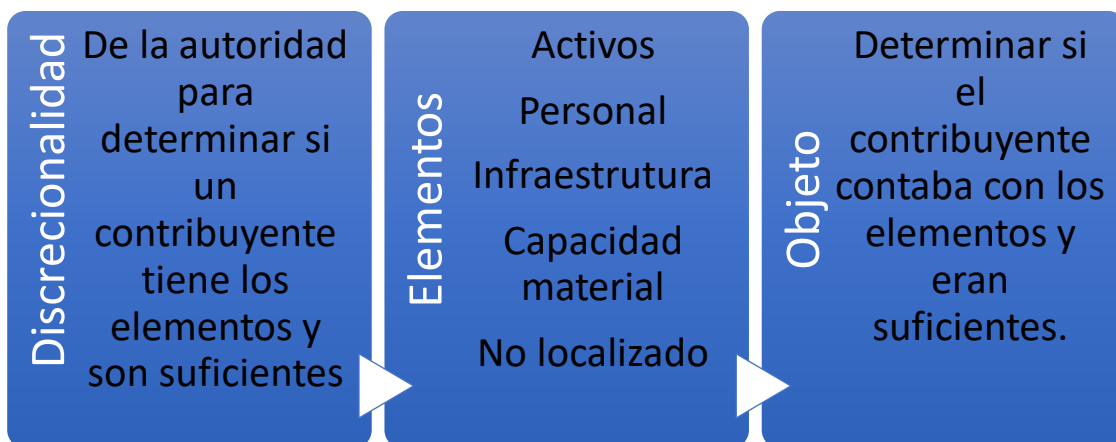
El primer párrafo del artículo 69-B del CFF textualmente refiere:

**Artículo 69-B.** Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. <sup>308</sup>

Del texto normativo cabe notar tres elementos base que detonan el acto fiscal del oficio de presunción: la discrecionalidad de la autoridad, los propios elementos que motivarán el acto y el objeto que persigue el procedimiento *per se*.

A modo de introducción puede establecerse que la discrecionalidad del ejercicio del procedimiento en análisis debe tomarse con una seriedad absoluta, atendiendo a las consecuencias sancionadoras del mismo, encontrándose sujeta a la evaluación de elementos que no se encuentran bien definidos y que en algunos casos no se encuentran ligados a su objeto.

De hecho, el objeto del presente procedimiento sugiere ser dual, encontrándose el primero dentro del primer párrafo del artículo en comento, en relación con el contribuyente emisor de la factura, ello puede ilustrarse de la siguiente forma:



<sup>309</sup>

Fuente: Elaboración propia.

<sup>308</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 69-B.

<sup>309</sup> Elaboración propia.

A continuación, se procederá al análisis completo a la luz de la extensión interpretativa del propio precepto legal y sus complementos normativos tomados principalmente de la exposición de motivos.

#### **2.8.1.1.- Activos, personal, infraestructura y capacidad material como elementos base del procedimiento.**

El legislador contempla cuatro elementos esenciales *sine qua non* un contribuyente, sea persona física o moral, podría dedicarse a una actividad productiva generadora de ingresos y, por cuya ejecución deba expedir un comprobante fiscal; estos elementos son los activos, el personal, la infraestructura y la capacidad material.

No obstante tales elementos carecen de una definición minuciosa propia de las características normas fiscales, que regularmente se individualizan de una forma muy exacta al objeto en cuestión, exactitud en la que muchas veces radica su complejidad.

Tal definición se estima necesaria puesto que en las acepciones comunes tanto la infraestructura como la capacidad material pueden englobar a todos los demás elementos, no obstante el legislador los dotó de un significado propio e individual que después no precisó

Es así que el artículo en cuestión establece que los elementos a los que se hace referencia pueden ser poseídos por el contribuyente de una forma directa o indirecta, contemplando las figuras de la subcontratación (por cuanto hace al personal) y el arrendamiento (por cuanto hace a objetos) principalmente, de este modo pretende cubrir un mayor campo fáctico dentro de las actividades comerciales.

Si bien el elemento fáctico se encontraba algo reducido cuando solo se trataba de dilucidar si un determinado contribuyente contaba o no con tales elementos, el espectro fáctico se abre con la posibilidad de que el mismo pueda contar indirectamente con ellos, puesto que la autoridad tendría que evaluar la posibilidad de que un tercero pudiese haber proporcionado dichos elementos.

En efecto, pues si se habla de determinar la tenencia efectiva de un elemento fáctico es necesario corroborar que el proveedor de tales elementos contara genuinamente con ellos en un determinado espacio temporal (ejercicio o periodo fiscal), además de que fueron esos mismos elementos los que usó el contribuyente para realizar las operaciones facturadas.

Ahora bien, el legislador va más allá al tratar de delimitar las actividades económicas desarrolladas por los contribuyentes, al establecer la prestación de servicios, la producción, la comercialización y la entrega de bienes, como aquellas a las que va dirigida el procedimiento de mérito.

El esenario de la verificabilidad fáctica se complica, puesto que se requiere de diversos conocimientos técnicos para saber qué elemntos son necesarios para la producción de determinada mercancía, debiendo contar con el conocimiento para comprender la complejidad de la maquinaria utilizada y la forma de operar la misma, que influye directamente en su capacidad de producción.

#### **2.8.1.2.- La no localización como elemento adicional.**

Dentro de los elementos base del procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, se aprecia la no localización del contribuyente en cuestión, es de esperar por qué se otorga una mención apartada a este elemento, al no considerar por ningún motivo el objeto del procedimiento.

Ello en atención a que el hecho de que la autoridad fiscal no pueda localizar a un contribuyente no implica que no cuente con los demás elementos referidos en el punto anterior, más aún si se considera el voclablo que se eligió para positivar este elemento, esto es: “no localizados”.

Es decir, la autoridad puede realizar una diligencia de verificación ocular y, si por cualquier causa no localiza al contribuyente en cuestión, esta situación se asentará en una constancia de hechos y será suficiente para detonar el procedimiento que aquí se trata.

En esencia existe una diferencia entre los terminos “no localizado” y “no localizable”, ella estriba en que para la primera basta una diligencia realizada a



cualquier día y a cualquier hora, por lo que la constancia de hechos que ampare la diligencia en cuestión solamente podrá acreditar que ese día y esa hora determinada no fue posible localizar al contribuyente en su domicilio fiscal.

Por otro lado, el segundo término, implica la realización de varias diligencias (generalmente 3) en distinto día y a distintas horas, el resultado de la integración de las constancias de hechos que amparen tales diligencias será que el contribuyente no es localizable para la autoridad en su domicilio fiscal.

Parece más razonable que la intención del legislador hubiese sido establecer que el quinto elemento del procedimiento fuese que el contribuyente no sea localizable en su domicilio fiscal, no obstante, el hecho de que se haya optado por la no localización del contribuyente puede obedecer a una situación ajena al objeto del procedimiento.

En efecto, puesto que considerando las implicaciones del procedimiento, la actividad de la autoridad se limitaría a solo esperar que el contribuyente aparezca y comparezca ante la autoridad fiscal en el menor tiempo posible bajo la pena de ser sancionado mediante las consecuencias del procedimiento que se analiza.

Lejos de conseguir este objetivo semi oculto, es menester razonar respecto a la certeza jurídica que se da al contribuyente con el fin de comparecer al procedimiento y a la delicada situación de la autoridad fiscal al respecto; recordando que al no ser localizado el contribuyente, lo procedente es realizar la notificación por estrados, mismos que se encuentran al interior de las instalaciones del SAT.

En este sentido, el acceso para un contribuyente al procedimiento iniciado en su contra se encuentra acotado a publicaciones generales sin mediar una notificación con la debida fundamentación y motivación del acto fiscal, lo cual se analizará en líneas posteriores.

### **2.8.1.3.- La discrecionalidad de la Autoridad Fiscal.**

Respecto a la discrecionalidad de la autoridad se debe decir que resulta un elemento prioritario dentro de las facultades de comprobación, sujeto a la base de

datos interna del propio SAT alimentada por las propias declaraciones de los contribuyentes o de sus clientes y proveedores.

El anterior escenario es excepcionalmente ampliado mediante requerimientos de información del Instituto Mexicano del Seguro Social (en adelante IMSS) o diligencias consistentes en el apersonamiento de trabajadores del propio SAT para comprobar ciertos elementos fácticos, como las características exteriores del domicilio o si este es efectivamente usado por el contribuyente.

Es así como, la omisión de una obligación formal ya sea la omisión de la presentación de una declaración o el error en la misma, resulta un procedimiento latente que, a discreción de la autoridad fiscal, puede materializarse y surtir plenos efectos legales.

Dentro del procedimiento en análisis cobra relevancia lo anterior, puesto que su objeto se encuentra desvinculado de un ánimo recaudatorio, es decir, su facultad discrecional debe de motivarse por elementos fácticos de mayor peso que permitan dilucidar la conducta del contribuyente sin posibilidad de que una cuestión formal deba ser detonante para el inicio del procedimiento en cuestión.

En este sentido el procedimiento analizado implica una forma relativamente rápida y de bajo costo material para sancionar contribuyentes, eliminándolos del plano comercial e incluso social (por los efectos de su resolución definitiva) por lo cual su ejercicio puede ser ocupado con fines políticos y comerciales.

Ahora bien, el potencial de la discrecionalidad de la autoridad se ve potenciada por lo expresado en la exposición de motivos, que al efecto indica:

Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes. <sup>310</sup>

<sup>310</sup> Gaceta parlamentaria, Número 3857-C, Año XVI, p.106, [http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/103\\_DOF\\_09dic13.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf)

Con el razonamiento anterior, la autoridad fiscal estima que es posible pronunciarse sobre la suficiencia de los elementos consignados en el artículo 69-B del CFF, esto es, no se limitara a presumir si un contribuyente cuenta o no con dichos elementos, sino también podrá presumir si aquellos que tiene resultan ser suficientes para realizar las operaciones comerciales o prestaciones de servicios consignadas en los comprobantes fiscales que al efecto haya emitido.

#### **2.8.1.4.- El primer objeto del procedimiento.**

La materialización de la presunción es el paso inicial para la instauración del procedimiento, pero ¿Cuál es su objeto? De la lectura al primer párrafo del artículo 69-B del CFF, se obtiene que el objeto, en un inicio, se centra en dilucidar si el contribuyente contaba directa o indirectamente con activos, personal, Infraestructura y capacidad material para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que haya emitido.

El precepto legal acota esas operaciones al establecer únicamente la prestación de servicios y la comercialización de mercancías, (englobando en esta última clasificación lo referente a producir y entregar los bienes, puesto que la producción únicamente tiene sentido si se comercializa lo que se produce, así como la comercialización se perfecciona con la entrega del bien enajenado).

De esta forma tenemos el primer objeto (más adelante se comprenderá por que se denomina “primer objeto”) del procedimiento, determinar si un contribuyente contaba con activos, personal, infraestructura y capacidad material para prestar los servicios o comercializar los bienes que amparan sus comprobantes fiscales emitidos, no obstante, la norma complica más este primer objeto.

Es así al establecer que se indagará la tenencia directa o indirecta de los elementos anteriormente señalados, lo cual implica que un contribuyente puede no contar con activos, personal, infraestructura y capacidad material, no obstante puede ayegarse de ellos mediante la contratación de uno o más terceros, por lo que, considerando lo anterior, la presunción puede encontrarse sin motivación de no considerar la probabilidad de que el contribuyente haya contado indirectamente con

los elementos referidos, teniendo que explicar cómo es que se llegó a la conclusión de que la subcontratación no llegó a ser posible.

#### **2.8.1.5.- El medio de verificabilidad.**

Con todo lo comentado resulta claro que el medio que permite la instauración del procedimiento en comento es precisamente el comprobante fiscal expedido, es decir, la factura, puesto que el servicio o la enajenación contemplada en ella dará la pauta para establecer los elementos con los cuales su emisor debe de contar y que la autoridad debe de dilucidar en cuanto a su tenencia y suficiencia.

Todo el procedimiento gira alrededor del comprobante fiscal y su uso indebido, por lo tanto, es este medio de verificabilidad el aspecto que liga al procedimiento en comento con la materia fiscal, a pesar de que su objeto trasciende los intereses de esta; en concreto, sin facturas no hay procedimiento.

#### **2.8.2.- Segundo párrafo: Notificación del oficio de presunción y periodo probatorio.**

Por cuanto hace al segundo párrafo del artículo 69-B del CFF es menester realizar las observaciones referentes al periodo probatorio dentro del procedimiento, teniendo que textualmente refiere:

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado. <sup>311</sup>

<sup>311</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 69-B.

Es así que esta porción normativa contempla dos aspectos fundamentales: la notificación del oficio de presunción y el periodo probatorio otorgado a los contribuyentes, aspectos que serán complementados con normas pertenecientes al Reglamento del CFF y a la RMF, de las cuales se realizara una mención específica a continuación.

#### **2.8.2.1. - Notificación en tres vías.**

La notificación del oficio de presunción será realizada en tres vías diferentes: buzón tributario (esto es, en el correo electrónico del contribuyente que para tal efecto haya proporcionado a la autoridad fiscal), publicación en página de internet del SAT y publicación en el DOF.

Cabe señalar que el único oficio que contenga la fundamentación y motivación del acto fiscal será el notificado a través de buzón tributario, puesto que las publicaciones a que se hace referencia solo serán de un listado con el número de Registro Federal de Contribuyentes, así como con los nombres o la razón social de los contribuyentes que se encuentran sometidos al procedimiento en su carácter de “presuntos”.

Por ello se considera un orden temporal específico en el cual deberán de realizarse las referidas notificaciones, mismo que se encuentra en el artículo 69 del RCFF, mismo que establece lo siguiente:

Artículo 69.- Para los efectos del artículo 69-B, segundo párrafo del Código, la notificación se realizará en el siguiente orden:

I.- A través del buzón tributario;

II.- Publicación en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, y

III.- Publicación en el Diario Oficial de la Federación.

La notificación mediante la publicación en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación, se realizará hasta que conste la primera gestión de notificación a que se refiere la fracción I de este artículo.<sup>312</sup>

Tal orden de notificación es totalmente lógico, considerando que el acto fiscal se contiene materialmente en el oficio de presunción, es decir, es el documento en el cual consta la fundamentación y motivación del propio acto; resultaría inverosímil que la primera notificación al contribuyente fuera a través de los listados anteriormente señalados.

Ello en el entendimiento de que los mismos solo contendrían datos de identificación y dejarían en estado de indefensión a sus destinatarios, siendo destinatarios de una notificación sin objeto alguno más que señalarlos como probables responsables de una actividad ilícita.

#### **2.8.2.2. – Publicaciones.**

Las publicaciones a que hacen referencia tanto el CFF como su reglamento es el primer aspecto controvertido en la secuencia adoptada para analizar el procedimiento, atendiendo a su primacía dentro del mismo.

El contexto es simple, la publicación del R.F.C. de un contribuyente, así como de su razón social tiene efectos nocivos para con sus clientes y proveedores, puesto que la ejecución del procedimiento que se analiza ha modificado las conductas de los contribuyentes.

Se considera lo anterior puesto que genera el hábito en los mismos de verificar las listas publicadas por la autoridad fiscal, evitando tener más operaciones comerciales o prestación de servicios con el contribuyente contemplado en la lista, o al menos esa parece ser la intención de la autoridad fiscal.

De este modo, y a pesar de que se trate de un listado “presunto”, el efecto sancionador se adelanta, considerando que es bien conocido por los contribuyentes que, una vez contemplado en los listados presuntos, es virtualmente imposible que

<sup>312</sup> Reglamento del Código Fiscal de la Federación, art. 69.

el contribuyente sujeto al procedimiento logre acreditar la tenencia efectiva de los elementos que aduce el referido artículo.

En esta tesitura, se tiene un efecto fáctico que sobrepasa al jurídico, mismo que, al contener la palabra “presunto” dentro de la hipótesis normativa, no se considera violatorio de la presunción de inocencia que debe prevalecer para el contribuyente.

### **2.8.2.3. – Pruebas.**

Por cuanto hace a las pruebas con las cuales el contribuyente pudiese acreditar la efectiva tenencia de los elementos vinculados a la primera parte del procedimiento en estudio, se encuentran indeterminadas, en este sentido, el artículo en cita únicamente refiere que se podrán aportar las pruebas que el propio contribuyente estime pertinentes para acreditar su dicho.

Tal parece una reversión de la carga probatoria en perjuicio del contribuyente, quien tiene que demostrar la realización de un hecho fáctico a través de documentos y registros que, en el mejor de los casos, se encuentran integrados en su contabilidad y que soportan registros de carácter unilateral.

Al ser sus registros meras manifestaciones unilaterales, se obtiene que el soporte documental de los mismos tiene la misma línea, es decir, la mayoría de la documentación comprobatoria que tiene el contribuyente se trataría de declaraciones unilaterales, incluso los contratos que pudiese tener puesto que su plena validez y efectos ante terceros depende de la ratificación del mismo contrato, requiriendo la participación de su proveedor o bien la de un tercero con fe pública.

De este modo, el objeto del procedimiento analizado no es comprobable por medio de la contabilidad del contribuyente, puesto de serlo así la autoridad fiscal se limitaría a solicitar los registros contables como en una revisión de gabinete,

En este sentido, la propia autoridad implícitamente reconoce que la documentación o información a aportar no se trata de la contable que el contribuyente está obligado a conservar de acuerdo a las leyes específicas de cada impuesto, luego entonces ni el propio contribuyente ni la autoridad tienen claro qué

tipo de documentación o información pueden generar plena certidumbre de la tenencia de activos, personal, infraestructura y capacidad material.

#### **2.8.2.4. – Plazo probatorio.**

Por cuanto hace al plazo probatorio, este es de quince días, que inician su cómputo a partir del día siguiente al que haya sido publicado el oficio de presunción correspondiente en el DOF, es decir, esta notificación surte efectos legales el mismo día en que se realiza.

No obstante, el plazo probatorio puede alargarse, ya sea a solicitud del contribuyente o a consideración de la propia autoridad fiscal, ello conforme a las figuras de la prórroga y del requerimiento, mismas que serán analizadas en los siguientes párrafos.

#### **2.8.3. – Tercer párrafo: la prórroga.**

El tercer párrafo del artículo 69-B del CFF figura como una modificación de la reforma al mismo precepto legal de fecha 25 de junio de 2018, integrando la figura de la prórroga al artículo en análisis precedente de la RMF, el texto queda de la siguiente forma:

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectuó dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.<sup>313</sup>

El hecho de que el contribuyente cuente con la opción de solicitar una prórroga es, en esencia, positivo, puesto que tal posibilidad tiende a salvaguardar su

<sup>313</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 69-B.



seguridad jurídica, máxime cuando se trata de probar un objeto fáctico, más aún que la misma no requiera respuesta de la autoridad, sino que se entiende otorgada por el simple hecho de solicitarla.

Así mismo parece haber una contradicción en cuanto a la concepción de este plazo a los contribuyentes, tal contradicción gira respecto a la información y documentación que la autoridad fiscal considera ideal para acreditar la tenencia de los elementos fundamentales para la realización de sus operaciones.

Básicamente, se sobre entiende que la autoridad considera a esa documentación como integrante de la contabilidad del contribuyente, misma que debe tener a su disposición, no obstante, si es así, ¿por qué otorgar un plazo adicional para presentar esta documentación?

Con lo anterior se reafirma el razonamiento anterior, la contabilidad del contribuyente no basta para acreditar la tenencia material de los elementos contemplados en el procedimiento en análisis, por lo cual se deja a la consideración del contribuyente la presentación de los documentos relativos que tenga en su poder y a criterio de la autoridad fiscal su valoración.

#### **2.8.4.- Cuarto párrafo: Análisis de documentación e información aportada como prueba, requerimiento, resolución y notificación de la resolución.**

El cuarto párrafo del artículo en comento, modificado pro la reforma de 25 de junio de 2018, refiere textualmente lo siguiente:

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de

la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.<sup>314</sup>

De la simple lectura del precepto transcrito, es posible darse cuenta de que la notificación de la resolución sigue el mismo patrón que la notificación del oficio de presunción, es decir, una notificación en tres vías (personal, listado con dos publicaciones, una en la página de internet del SAT y otra en el DOF), no obstante, otros son los elementos que es necesario puntualizar del plasmado fragmento legislativo.

Tal es el caso de la asimilación de la figura del requerimiento, retomada del artículo 70 del RCFF, lo anterior a efecto de respetar el principio de reserva de ley, de igual forma pone solución respecto a la temporalidad otorgada a la autoridad para analizar las pruebas aportadas por el contribuyente, así como para emitir su resolución definitiva, aspectos que serán analizados a continuación.

#### **2.8.4.1. – El requerimiento.**

Como se estableció anteriormente, el requerimiento dentro del procedimiento se encontraba previsto en el artículo 70 del RCFF, precepto que estipulaba:

Artículo 70.- Para los efectos del artículo 69-B, tercer párrafo del Código, la Autoridad Fiscal podrá requerir información adicional al contribuyente, a fin de que éste la proporcione dentro del plazo de diez días contado a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento, en cuyo caso, el plazo para valorar las pruebas comenzará a computarse a partir de que el requerimiento haya sido cumplido.<sup>315</sup>

La posibilidad de realizar un requerimiento tenía una problemática de origen, de la cual se percató el poder judicial, al adoptar un criterio que al efecto indica:

<sup>314</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 69-B.

<sup>315</sup> Reglamento del Código Fiscal de la Federación, art. 70.

El artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, al prever la posibilidad de un requerimiento de información adicional al contribuyente, para que éste la proporcione dentro del plazo de diez días siguientes a que surta efectos su notificación, en el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes amparadas en comprobantes fiscales, establecido en el artículo 69-B del propio código, transgrede los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica, ya que ese segundo requerimiento y el plazo adicional no están contenidos en el ordenamiento que se reglamenta.<sup>316</sup>

En efecto, el poder judicial estima que el hecho de que el propio procedimiento contenido en el CFF no regule completamente todos y cada uno de los aspectos procedimentales no implica que tal deficiencia legislativa pueda ser suplida mediante reglamentos o criterios de carácter general.

En este sentido, su complemento no puede encontrarse establecido en la RMF o incluso en el propio RCFF, sin que sean transgredidos los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica, en detrimento del orden jerárquico normativo en donde impera el CFF.

Un segundo punto afecta a la figura del requerimiento en su aspecto material, pues si el contenido de las pruebas es indeterminado para el contribuyente en una primera instancia, el requerimiento revierte esta situación, puesto que dentro del mismo se objetiva la documentación que la propia autoridad estima suficientes para acreditar la tenencia directa o indirecta de activos, personal, infraestructura y capacidad material.

En este sentido puede pensarse que si en un procedimiento instaurado en términos del artículo 69-B del CFF, media un requerimiento de información y documentación adicional que el contribuyente atiende y cumple con la debida formalidad a cabalidad, la resolución de la autoridad debe ser favorable al contribuyente.

<sup>316</sup> “PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 70 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER EN EL PROCEDIMIENTO RELATIVO LA POSIBILIDAD DE UN SEGUNDO REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y UN PLAZO ADICIONAL PARA PROPORCIONARLA, NO ESTABLECIDOS EN EL PROPIO CÓDIGO, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA.” Tesis aislada (I Región)8o.50 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Décima Época, libro 41, t. II, abril de 2017, p. 1780.

Una vez considerado este punto, resulta indispensable cuestionarse si, entonces, en todos los procedimientos debe de mediar un requerimiento de la autoridad, de no hacerlo supondría una discriminación negativa en contra de algunos contribuyentes, la cual debe ser motivada por parte de la autoridad, o al menos expresar las razones por las cuales considera irrelevante la notificación de un requerimiento.

Una razón para lo anterior puede ser el hecho de que el contribuyente no sea localizable en su domicilio o bien que no aporte información o documentación alguna, situaciones que hacen dudar del interés del contribuyente para sujetarse al procedimiento y que pudiesen implicar una probabilidad enorme de que no aportarán información o documentación aún cuando se les requiriera.

Este último supuesto genera más dudas, ¿y si el contribuyente no presenta pruebas por no saber cuáles son las idóneas?, es una posibilidad que, lejos de ser ignorada, puede solucionarse de origen, al considerar si es ociosa la indeterminación de las pruebas desde un principio, es decir, en aras de economía procesal, si se va a objetivar el tipo de pruebas a presentar debería hacerse desde un principio.

#### **2.8.4.2.- Plazo de 50 días para analizar las pruebas y emitir la resolución.**

La cuestión del plazo para emitir una resolución tiene un origen similar al requerimiento, pues antes de la reforma del 25 de junio de 2018 el plazo era contemplado por la RMF, que en el párrafo su regla 1.4. de rubro “Presunción de operaciones inexistentes o simuladas y procedimiento para desvirtuar los hechos que determinaron dicha presunción” indicaba:

...  
Independientemente de la prórroga señalada en el párrafo anterior, la autoridad fiscal podrá efectuar el requerimiento previsto en el artículo 70 del Reglamento del CFF, por lo cual, la información y documentación aportada será valorada por la autoridad fiscal dentro del plazo de cinco días contados a partir de que ésta se haya presentado, o bien de que se haya atendido el requerimiento.

Una vez realizado lo anterior, la autoridad emitirá la resolución a que hace referencia el artículo 69-B, tercer párrafo del CFF, misma que se deberá notificar dentro de un plazo máximo de treinta días siguientes a aquél en que se haya aportado la información y documentación o bien se haya atendido el requerimiento. Transcurridos treinta días posteriores a dicha notificación, la autoridad publicará un listado en el DOF y en el Portal del SAT, de los contribuyentes que:...<sup>317</sup>

En efecto, la RMF establecía un plazo de 30 días para que la autoridad emitiera su resolución, pero, al igual que en los casos de las prorrogas y el requerimiento, se estima que con este criterio normativo se transgrede de nueva cuenta los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica al exceder lo previsto en la propia ley.

Es así que se integró a la norma del CFF, aumentando un periodo de 20 días, es decir, dando a la autoridad 50 días para resolver el procedimiento, probablemente en atención a la complejidad de la valoración de las pruebas aportadas en relación con el objeto del procedimiento y la capacidad de la autoridad para establecer criterios estables al respecto.

#### **2.8.4.3.-Plazo para publicar el listado definitivo.**

Atendiendo a los plazos que tienen los contribuyentes para impugnar la resolución definitiva, se establece en el tercer párrafo del artículo en comento que los listados definitivos deberán ser publicados una vez hayan pasado 30 días a partir de la notificación de la resolución definitiva, debiendo ser a partir del surtimiento de efectos de la notificación.

Ello puesto que el cómputo de los plazos para la interposición de medios de defensa considerados para la implementación de este plazo se realiza de esa forma, ello en atención a lo estipulado en los artículos 121, primer párrafo del CFF, inciso a) numeral 1, del artículo 13 y tercer párrafo del artículo 58-2 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, que a la letra estipulan:

<sup>317</sup> Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, regla 1.4.

Artículo 121. El recurso deberá presentarse a través del buzón tributario, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en el artículo 127 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en el mismo se señala. <sup>318</sup>

Artículo 13.- ...

La demanda deberá presentarse dentro de los plazos que a continuación se indican:

I. De treinta días siguientes a aquél en el que se dé alguno de los supuestos siguientes:

a) Que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, lo que se determinará

conforme a la ley aplicable a ésta, inclusive cuando se controvierta simultáneamente como primer acto de aplicación una regla administrativa de carácter general. <sup>319</sup>

...

Artículo 58-2 ...

La demanda deberá presentarse dentro de los treinta días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución impugnada, de conformidad con las disposiciones de esta Ley ante la Sala Regional competente.<sup>320</sup>

Lo expuesto parece ser una simple deficiencia legislativa, puesto que difícilmente en la praxis la autoridad dejaría en estado de indefensión al contribuyente, no obstante, tal deficiencia deja la posibilidad abierta de una forma totalmente innecesaria.

Ahora bien, cabe preguntarse la razón sustancial del establecimiento de este lapso temporal previo a la publicación del listado definitivo, ¿realmente la interposición de un medio de defensa puede influir en la publicación del listado definitivo?

Más que la interposición de un medio de defensa, se estaría a la espera de la suspensión del acto recurrido o impugnado, salvo en el recurso de revocación que en teoría otorgaría la suspensión automáticamente aplicando hermenéuticamente lo estipulado en el primer y segundo párrafo del artículo 144 del CFF, referentes a

<sup>318</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 121.

<sup>319</sup> Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, art. 13.

<sup>320</sup> Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, art. 58-2.

la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución sin la necesidad de ofrecer una garantía para ello.

Por cuanto hace al procedimiento contencioso administrativo, el artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo estipula:

Artículo 28. La solicitud de suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, presentado por el actor o su representante legal, se tramitará y resolverá, de conformidad con las reglas siguientes:

I. Se concederá siempre que:

- a) No se afecte el interés social, ni se contravengan disposiciones de orden público, y
- b) Sean de difícil reparación los daños o perjuicios que se causen al solicitante con la ejecución del acto impugnado.<sup>321</sup>

Mismos requisitos que solicita el artículo 128 de la Ley de Amparo, al establecer:

Artículo 128. Con excepción de los casos en que proceda de oficio, la suspensión se decretará, en todas las materias salvo las señaladas en el último párrafo de este artículo, siempre que concurren los requisitos siguientes:

I. Que la solicite el quejoso; y

II. Que no se siga perjuicio al interés social ni se contravengan disposiciones de orden público.<sup>322</sup>

En este sentido, se confronta el interés social y el orden público con los derechos individuales de la persona, por lo cual la suspensión difícilmente será otorgada, tal es el criterio establecido por la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que indica:

Resulta improcedente otorgar la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del citado numeral, consistentes en el eventual dictado de una segunda resolución que establezca de manera definitiva la inexistencia de las operaciones celebradas por el contribuyente, para que no surtan

<sup>321</sup> Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, art. 28.

<sup>322</sup> Ley de amparo, art. 128.

efectos los comprobantes que amparan las operaciones ahí reflejadas, en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; ...

Además, arribar a una posición contraria afectaría el interés social y contravendría disposiciones de orden público, acorde con los artículos 128, fracción II y 129, fracción III, de la Ley de Amparo, pues de concederse la medida cautelar se generaría la falsa creencia de que el contribuyente investigado ya desvirtuó la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas a través de los comprobantes fiscales, lo cual podría acarrear un daño a la colectividad, al desconocer la situación fiscal de los contribuyentes a quienes se atribuye la realización de este tipo de operaciones, aunado a que ocasionaría la imposibilidad -por los terceros relacionados- de acreditar la existencia de las operaciones amparadas en el documento fiscal, o bien, de corregir su situación fiscal. Por su parte, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.<sup>323</sup>

Este criterio, si bien se refiere a una solicitud de suspensión por cuanto a los efectos del oficio de presunción, resuelve de forma simultánea respecto al sentido de la suspensión de los efectos de la resolución definitiva.

Pues si con la suspensión de los efectos del oficio de presunción (consistentes en la publicación del nombre o razón social del contribuyente en la página de internet del SAT y en el DOF) se estima vulnerado el interés social y, por ende, la contravención de disposiciones de orden público; es de esperarse que con la resolución definitiva se considere el mismo criterio.

### **2.8.5.- Quinto párrafo: Efectos de la publicación del listado definitivo.**

El cuarto párrafo del artículo 69-B del CFF indica el efecto que tendrá la consecuente publicación de los listados definitivos tanto en la página de internet del

<sup>323</sup> “SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.” Contradicción de Tesis 2a./J. 88/2014 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Décima Época, libro 10, t. I, septiembre de 2014, p. 858.



SAT como en el DOF, siendo de vital importancia este aspecto, se limita a establecer textualmente lo siguiente:

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.<sup>324</sup>

Las líneas transcritas implican consecuencias enormes que no guardan mucha relación con la brevedad de sus palabras escritas, y no solo eso, sino que existen consecuencias no enumeradas por el citado precepto legal que hacen más dura la sanción en términos fiscales y penales; mismas que serán desarrolladas en las siguientes líneas.

La principal sanción a los contribuyentes cuyos datos se encuentren publicados en los listados definitivos será que la autoridad fiscal considerará, con efectos generales, que los comprobantes fiscales que ha emitido no tendrán efectos fiscales, ¿qué implica eso? es posible dividir lo anterior en dos aspectos, el temporal y la consecuencia sustancial para el emisor.

En cuanto a la temporalidad la sanción se observa que se aplicará con efectos generales, es decir, si un contribuyente inició sus operaciones comerciales en 2014 y en 2017 se le inicia un procedimiento en términos del artículo 69-B del CFF por el ejercicio fiscal de 2016, del cual no resulta airoso, quedando sus datos publicados en el listado definitivo, implica que todos los comprobantes fiscales emitidos desde 2014 hasta el último serán considerados sin efectos fiscales.

En esta tesitura, los efectos de la sanción trascienden en el tiempo, tanto al pasado como al futuro (considerando como punto de partida el ejercicio fiscal en revisión), por lo que la autoridad fiscal podrá obtener beneficios sustanciales con la única limitante de la caducidad del ejercicio de las facultades de comprobación (en teoría).

Por cuanto hace a la consecuencia sustancial para el emisor, se observa que, si los comprobantes fiscales son dejados sin efectos, quiere decir que no tienen el alcance para acreditar los ingresos consignados en ellos, en este sentido, la

<sup>324</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 69-B.

autoridad fiscal desconocerá los ingresos obtenidos amparados en los comprobantes fiscales y los considerará como ingresos presuntos, al no ser posible acreditar su origen.

Recordando que los comprobantes fiscales forman parte de la contabilidad del contribuyente (como documentación comprobatoria de los registros), de conformidad con la fracción I del artículo 28 del CFF, por lo cual resulta aplicable la presunción contenida en la fracción III del artículo 59 del mismo Código, artículos que respectivamente estipulan:

Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.<sup>325</sup>

Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

...

III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.<sup>326</sup>

<sup>325</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 28.

<sup>326</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 59.

Naturalmente, para hacer efectivo lo anterior, la autoridad fiscal deberá ejercer alguna de sus facultades de comprobación, teniendo que dar (en teoría) otra oportunidad dentro de procedimiento de fiscalización, para poder acreditar la existencia de las operaciones, lo cual parece más una burla que una oportunidad para el particular, puesto que en la mayoría de los casos no existen mayores probanzas que aportar.

El efecto resulta ser algo así como créditos a disposición de la autoridad fiscal, de los cuales obtendrá ingresos virtualmente seguros sin menoscabar algunas otras posibles inconsistencias que pudiesen ser descubiertas.

#### **2.8.6.- Sexto párrafo: Listado de desvirtuados y de resoluciones o sentencias favorables.**

Una adición de la multi citada reforma del 25 de junio de 2018 es la relativa a los listados en los que se contemplarán los datos de aquellos contribuyentes que desvirtuaron la presunción de la autoridad o bien que lograron ganar una instancia formal o materialmente jurisdiccional en contra de la resolución emitida por la autoridad fiscal.

En efecto, el sexto párrafo del artículo 69-B del CFF estipula:

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.<sup>327</sup>

Este listado parece ser una forma de reparación del daño causado por los listados de presuntos, no obstante ello no se considera así, puesto que el listado de presuntos indica que la autoridad fiscal estima que tal contribuyente se encuentra realizando actividades ilícitas.

<sup>327</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 69-B.

Mientras que los listados de desvirtuados o de resoluciones y sentencias favorables nada dicen al respecto de la presunción, es decir, no indican que el contribuyente realiza sus operaciones conforme a la ley, sino que el contribuyente ganó una instancia jurisdiccional y ello bien podría ser por aspectos formales.

#### **2.8.7.- Séptimo párrafo: Resolución fuera de plazo.**

Una adición mucho más esperanzadora de la citada reforma es el establecimiento de una consecuencia jurídica para aquellos casos en los que la autoridad exceda del plazo de 50 días para resolver el procedimiento en cuestión, de tal forma que el séptimo párrafo del artículo 69-B del CFF indica:

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.<sup>328</sup>

De esta forma, se evita otorgar un plazo irracional a la autoridad dando una certeza al contribuyente respecto a la duración del procedimiento, al menos temporal, en la que tendrá una resolución teniendo la posibilidad de aclarar su situación dentro de un lapso razonable que no afecte más de la cuenta sus actividades económicas.

#### **2.8.8.- Octavo párrafo: Segunda parte del procedimiento.**

El quinto párrafo del artículo 69-B del CFF, establece lo siguiente:

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la

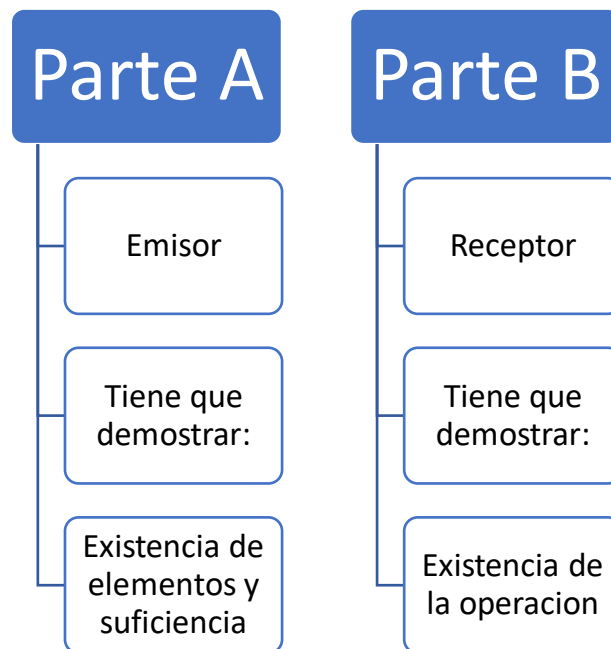
<sup>328</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 69-B.

declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código. <sup>329</sup>

Con lo anterior es posible decir que se trata de una segunda parte dentro del procedimiento, puesto que se cambia de sujetos e incluso de objeto dentro del mismo, ya que ahora los sujetos serán los receptores de los comprobantes fiscales y el objeto corresponderá a acreditar la existencia de la operación facturada, ya sea una enajenación o la prestación de un servicio.

En efecto, la diversificación de sujetos e incluso del objeto del procedimiento en análisis dista mucho de las convencionales facultades de comprobación a cargo de la autoridad fiscal, contempladas en el CFF, mismas que los tienen bien definidos incluso por medio de legislación específica, tal como es el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta o la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ahora bien, la diferencia entre las dos etapas del procedimiento en cuestión se ilustra de la siguiente manera:



330

Fuente: Elaboración propia

<sup>329</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 69-B.

<sup>330</sup> Elaboración propia.

Una vez teniendo claros los sujetos y el objeto de esta etapa del procedimiento es posible tratar su desarrollo, el cual inicia con profundos problemas en cuanto a la notificación, pruebas y resolución.

#### **2.8.8.1.- Notificación.**

La notificación de esta segunda etapa del procedimiento destinada a los receptores de comprobantes fiscales no existe como tal, es decir, a menos no en forma personal.

En efecto, la notificación se considera realizada mediante la publicación del listado definitivo en el Diario Oficial de la Federación, por lo cual es responsabilidad del contribuyente verificar constantemente tales listados para verificar si alguno de sus proveedores no se encuentra en el mismo.

Lo anterior es así debido al efecto de la consecuencia jurídica que implica el listado definitivo, es decir, considerar en forma general que todos los comprobantes fiscales emitidos por el contribuyente enlistado se consideran sin efectos fiscales, es así como no resulta conveniente realizar una notificación personal a cada cliente que haya sido receptor de un comprobante fiscal, dentro de la vida comercial del contribuyente enlistado.

Bajo este presupuesto, se considera que se deja al contribuyente en estado de indefensión, al aplicarle una sanción sin notificarle previamente las razones particulares por las cuales se aplica la misma; mas aún, si se considera que el plazo para aportar pruebas puede ser disminuido al depender de la fecha de consulta del contribuyente y no se su notificación personal.

#### **2.8.8.2.- Pruebas, requerimiento, prorroga y resolución.**

Basicamente la segunda parte del procedimiento es una calca de la primera, de hecho, tambien se encuentra delimitada en la RMF, esta vez en la regla 1.5, que refiere:

1.5. Procedimiento para acreditar que efectivamente se adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales

...

La autoridad podrá requerir información o documentación adicional, a efecto de resolver lo que en derecho proceda. El contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir del día hábil siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación del requerimiento, para proporcionar la información y documentación solicitada, dicho plazo se podrá ampliar por diez días más, siempre que el contribuyente presente su solicitud dentro del plazo inicial de diez días.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, en caso de que el contribuyente no proporcione la información y documentación requerida, o bien se proporcione incompleta, la autoridad valorará su situación únicamente con las pruebas aportadas y resolverá lo que en derecho proceda.

El plazo máximo con el que contará la autoridad para resolver si el contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan dichos comprobantes, será de treinta días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información.<sup>331</sup>

Es de observarse que una vez más la regulación no se encuentra en la ley, ni siquiera en su reglamento, sino en la RMF, transgiriendo de nueva cuenta el principio de reserva de ley y subordinación jerárquica acorde con el criterio asentado en líneas anteriores.

En cuanto a las pruebas se tiene el mismo problema que en la primera parte del procedimiento, son indeterminadas sujetas a criterio del contribuyente, quien a sabiendas que su propio proveedor no logró acreditar la tenencia directa o indirecta de activos, personal, infraestructura y capacidad material, deberá ingeniárselas para acreditar, con un menor margen probatorio, la existencia de la operación comercial o prestación de servicios.

<sup>331</sup> Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, regla 1.5.

De igual forma no se establece sanción alguna respecto a la extemporeidad al emitir una resolución fuera de los 30 días a que hace referencia la regla, por lo cual esta etapa del procedimiento presenta las mismas deficiencias que la primera, agravadas en su fase de notificación.

No obstante, la consecuencia sustantiva para el receptor del comprobante fiscal se reduce a no considerar como deducible el gasto registrado al amparo de la factura dejada sin efectos, es decir, la consecuencia para el receptor se concentra en las deducciones mientras que para el emisor en los ingresos.

Cabe mencionar que el ejercicio de facultades de comprobación resulta más complicado, en su aplicación, respecto a receptores, puesto que su universo es mucho más amplio; no obstante, no dejan de ser créditos fiscales virtualmente seguros que únicamente requieren una formalidad para ser reclamados por la autoridad fiscal.

### **2.8.9.- Fase post procedimiento: ¿simulación o inexistencia?**

En el último párrafo del artículo 69-B del CFF se establece lo que podría considerarse la pauta recaudatoria del artículo, es decir, se establece la posibilidad de las autoridades fiscales para ejercer sus facultades de comprobación y determinar los créditos fiscales que se generen como resultado de los efectos de la resolución en sentido negativo para el contribuyente, estableciendo textualmente lo siguiente:

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.<sup>332</sup>

<sup>332</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 69-B.



Como se estableció en líneas anteriores, este último párrafo indica la forzosa necesidad por parte de la autoridad fiscal, de ejercer sus facultades de comprobación para obtener un beneficio monetario a favor de las arcas públicas, haciendo evidente que el procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF no persigue fines recaudatorios en si mismo.

Ahora bien, en esta parte se da una de las más grandes contradicciones dentro del procedimiento, ya que en el primer párrafo del artículo 69-B del CFF establece que cuando la autoridad detecte que un contribuyente emita comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura y capacidad material “se presumirá la inexistencia de operaciones amparadas en tales comprobantes”<sup>333</sup>.

No obstante, si se acredita definitivamente lo anterior, la consecuencia será que se “considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.”<sup>334</sup>, existiendo una contradicción evidente en las consecuencias de la actualización de la hipótesis normativa en comento.

Cabe preguntarse si el objeto del procedimiento es verificar la existencia, en un primer momento, de elementos vitales para realizar operaciones comerciales y de prestación de servicios, y en un segundo momento la propia existencia de la operación ¿por qué su efecto final sería considerar estas operaciones como simuladas y no inexistentes?

La diferencia entre estas dos figuras se expone en el Código Civil Federal, con respecto a la simulación se tienen los artículos 2180, 2181 y 2182, que estipulan:

Artículo 2180.- Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas. <sup>335</sup>

Artículo 2181.- La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter. <sup>336</sup>

<sup>333</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 69-B.

<sup>334</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 69-B.

<sup>335</sup> Código Civil Federal, art. 2180.

<sup>336</sup> Código Civil Federal, art. 2181.

Artículo 2182.- La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare. <sup>337</sup>

En este caso, se considera que el concepto de simulación no es aplicable, ya que para que se actualice la hipótesis normativa es menester acreditar que el acto simulado nada tiene de real, es decir, el acto jurídico en cuestión (una enajenación de bienes o prestación de servicios) compuesto por el acuerdo de voluntades, la entrega del bien o la prestación del servicio y la retribución por el mismo tendrían que ser simulados.

Por cuanto hace a los dos primeros componentes puede acreditarse fácilmente, no obstante, una de las características del esquema de evasión que se pretende combatir con el procedimiento en análisis, es que el dinero de la contraprestación si es existente, de hecho, es la razón por la cual se justifican los procedimientos de fiscalización posteriores.

Ahora bien, respecto a la inexistencia el artículo 2224, estipula:

Artículo 2224.- El acto jurídico inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que pueda ser materia de él, no producirá efecto legal alguno. No es susceptible de valer por confirmación, ni por prescripción; su inexistencia puede invocarse por todo interesado. <sup>338</sup>

El concepto de inexistencia es mucho más aplicable dentro del procedimiento en cuestión, puesto que en efecto, el objeto del acto jurídico es la razón de la *litis*, su no acreditación deviene en la inexistencia del acto mismo y en la ausencia de sus efectos legales, además tampoco es susceptible de convalidarse mediante la confirmación de las partes y es invocada por un tercero, en este caso la autoridad fiscal.

Se tiene entonces un procedimiento que al final confunde sus propios efectos sancionadores, en aras de intentar incluir efectos penales más severos en los

<sup>337</sup> Código Civil Federal, art. 2182.

<sup>338</sup> Código Civil Federal, art. 2224.

mismos, en efecto, tal parece que lo que el legislador intentó fue buscar la aplicación de lo establecido en la fracción IV del artículo 109 del CFF, que indica:

Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

...

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.<sup>339</sup>

Quizá el afán de incluir la sanción del procedimiento obedece a que los delitos contemplados por el artículo 109 del CFF serán sancionados con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal, contemplado en el artículo 108 del mismo código, lo interesante es que tales penas se interponen en función del monto al que asciende la defraudación, de la siguiente manera:

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,734,280.00.
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,734,280.00 pero no de \$2,601,410.00.
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,601,410.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.<sup>340</sup>

Tal criterio parece admitir lo establecido en líneas anteriores, el pago correspondiente a la contraprestación de la operación que se consideraría simulada sí existe, y será tomada en cuenta como monto de defraudación fiscal plenamente exigible, para lo cual resulta imperioso el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal a efecto de determinar el monto de la defraudación.

<sup>339</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 109.

<sup>340</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 108.

Lo anterior sin menoscabar los demás efectos sancionadores que, ulteriormente, se producen y que serán analizados a continuación.

## **2.9.- Sanciones ulteriores.**

En efecto, las consecuencias de las resoluciones no favorables al contribuyente no solo implican cuestiones indirectas como la determinación de créditos fiscales, el rechazo de deducciones o la integración de una acción penal basada en alguna de las dos anteriores.

También existen otras sanciones de una procedencia mucho más directa, como la cancelación de los Certificados de Sello Digital y el propio tipo penal del procedimiento, así como una posible multa al tomar a los comprobantes fiscales como operaciones simuladas.

### **2.9.1.- Cancelación de sello digital.**

La cancelación del sello digital como consecuencia de una resolución desfavorable al contribuyente dentro del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF se encuentra enmarcada en el diverso numeral 17-H, fracción X, inciso c) del referido código, que textualmente indica:

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

...

X.- Las autoridades fiscales:

...

c) En el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado; éste desaparezca durante el procedimiento, o bien se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas. <sup>341</sup>

<sup>341</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 17-H.

La trascendencia de esta sanción resulta es tal debido a que al cancelar el certificado de sello digital se impide, a su vez, que el contribuyente emita comprobantes fiscales, es decir, se impide que pueda facturar por las operaciones que realice.

Lo anterior puede considerarse la muerte comercial de una empresa formal, puesto que pocos de sus clientes tendrán interés en celebrar operaciones comerciales importantes sin que se les otorgue un comprobante fiscal con el cual puedan deducir sus gastos, ello son considerar que su nombre o razon social se encontrará permanentemente publicado en los listados definitivos, lo cual acortá más sus posibilidades de negocios.

Más aún, si se considera el escenario de una persona física con actividades empresariales, se está ante una sentencia de muerte comercialmente hablando, puesto que al cancelar su sello digital, no podrá volver a facturar a su nombre por el resto de su vida.

### **2.9.2.- Tipo penal.**

En cuanto a consecuencias penales, la equiparación a la defraudación fiscal no es la única, de hecho existe un tipo penal exacto para las operaciones inexistentes y se encuentra en la fracción III del artículo 113 del CFF, estipulando textualmente lo siguiente:

Artículo 113. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:

...

III.- Expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. <sup>342</sup>

De esta forma, se tiene que la enajenación de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes es un delito por si mismo, cuya querrela puede interponerse con independencia de la acreditación de una defraudación fiscal, lo

<sup>342</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 113.

que debiene en su independencia de esta rama, al ser su objeto y sanción incompatibles con su ámbito de ejercicio.

Es decir, no se requiere comprobar como tal el perjuicio sustancial al interes fiscal, sino que se da por hecho esta circunstancia contemplando únicamente la imposibilidad por parte del contribuyente para acreditar los elementos fácticos concernientes a una sola operación comercial

La consecuencia penal viene a coronar una serie de repercusiones para el contribuyente que afectan de una forma irreparable su vida y cuya aplicación debiene de un procedimiento que se considera inconstitucional e inconvencional, por todas aquellas situaciones expuestas en lineas anteriores.

### Capítulo 3

#### **3.- Análisis de los aspectos sustantivos y adjetivos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación bajo la perspectiva del Estado constitucional.**

Desde la inserción del artículo 69-B al CFF, se observaron inconsistencias en cuanto a su regulación, la cual sugería encontrarse incompleta, llena de lagunas y conceptos ambivalentes, vagos y ambiguos, lo anterior fue incansablemente observado por los operadores del derecho, tanto abogados como juzgadores, quienes a través de su actuar propiciaron una reforma al citado ordenamiento legal.

En efecto, con la reforma del 25 de junio de 2018, efectuada al citado código, se puso fin a ciertas lagunas dentro del procedimiento, pero más que ello, se realizó una asimilación de diversas figuras dentro del mismo, como el requerimiento y la prórroga, contempladas en el RCFF y en la RMF; así mismo se trató de compensar ciertos actos que se consideran violatorios de derechos fundamentales.

Es cierto que la reforma llenó algunos de los vacíos más visibles dentro de la redacción del artículo en comento, pero dejó muchos cabos sueltos pendientes de una regulación más específica que, aunque así no lo pareciera en un primer momento, deja a la discrecionalidad de la autoridad el criterio específico para discernir respecto a un objeto que, como se vio anteriormente, sale de sus competencias técnicas.

Para considerar todas las vertientes problemáticas posibles se realizará una división respecto a su estudio, permitiendo distinguir problemas en la positivización del artículo, problemas en la aplicación del artículo y problemas en los efectos del artículo, para lo cual se ocuparán metodologías diversas, acorde a las características de cada una de las referidas problemáticas.

Por cuanto hace a los problemas en la positivización de la norma, estos se considerarán como aquellos del propio texto escrito del artículo 69-B del CFF y se tratarán desde su origen, es decir, desde la ubicación del mencionado procedimiento dentro del referido código y, por ende, dentro de la competencia de la materia fiscal.

Aunado a lo anterior, se analizarán problemas estructurales dentro de la norma, ello en cuanto a sus lagunas técnicas, mismas que escapan de la función legisladora y que, se estima, dan pauta para un aumento exponencial de la facultad discrecional de la propia autoridad fiscal, en aras de subsanar tales deficiencias normativas.

La metodología positivista resulta ser la más conveniente para realizar el análisis estructural del artículo de ley en cuestión, al posibilitar la complementación normativa de sus deficiencias y lagunas, así como analizar las más recientes mejoras legislativas implementadas para salvar ciertos aspectos clave dentro del procedimiento.

Respecto a los problemas en la aplicación del procedimiento, se hace referencia a la posibilidad latente de que los problemas del artículo en cuestión provoquen, como consecuencia directa, fallos tanto en su aplicación material por parte de la autoridad fiscal, trascendiendo a su vez en los criterios del TFJA y del TCC, principalmente, e incluso del ombudsman fiscal, la PRODECON.

Una actuación basada en el pleno respeto de los derechos fundamentales y humanos de los contribuyentes sería la indicada para aminorar los problemas en la norma y evitar que trasciendan al plano de aplicación, no obstante, las autoridades no toman esto como una solución, y adaptan sus criterios a fin de que el procedimiento permanezca con todos sus defectos, en aras de castigar una conducta delictiva sin medir las consecuencias.

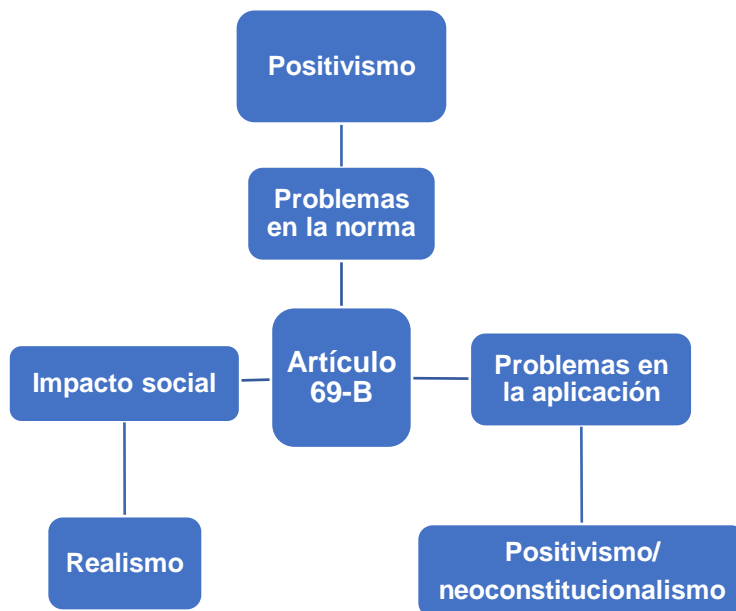
Una metodología basada en el positivismo y en el neoconstitucionalismo será la implementada, por considerarse la mejor para el análisis de esta problemática, al permitir una decisión material y formalmente jurisdiccional basada y razonada en principios, dejando de ser un llano silogismo de aplicación legal.

Lo anterior tratando de contrarrestar el empuje político y económico que bien parece respaldar la aplicación de este procedimiento, así como su adecuación forzada en el aspecto jurídico con el fin de obtener resultados positivos en el papel, pero ignorando la gama de derechos fundamentales y humanos de los contribuyentes.



Por último, y por cuanto hace a los problemas sociales la metodología del realismo jurídico resulta ser la más acorde para demostrar las diversas implicaciones que la aplicación del referido procedimiento aporta a la sociedad, puesto que pasa desapercibido para la mayoría de los contribuyentes, a quienes no se les informa de las cargas adicionales a las que se encuentran sujetos.

La anterior estructura de análisis puede ser ilustrada de la siguiente forma:



343

Fuente: elaboración propia.

A continuación, se iniciará con el análisis puntual que en líneas anteriores se esbozó de una forma general.

### **3.1.- La asistematicidad del artículo 69-B respecto al Código Fiscal de la Federación.**

Referir que un precepto legal es asistemático no solo con el ordenamiento jurídico que lo contempla, sino con toda la materia que lo regula en su integridad, requiere

<sup>343</sup> Elaboración propia.

de un análisis extenso que implica tomar algunos elementos del capitulado anterior a fin de exponer de una mejor manera la idea aquí presentada.

En un primer momento, el derecho positivo exige una congruencia entre sus normas, tal congruencia permite que la maquinaria jurídica normativa funcione sin necesidad de elementos externos, como interpretaciones fuera del texto de la ley, en las cuales no se refiera a algún punto preponderantemente axiológico.

Esa congruencia forma un sistema cerrado dentro del derecho positivo, en el cual lagunas y antinomias pueden ser detectadas sin mucha dificultad, eliminando o corrigiendo las normas portadoras de tales defectos, asistemáticas dentro de la organización coherente del sistema normativo en cuestión.

Pero ¿qué pasa si formalmente una norma es sistemática, pero sustancialmente no?, es decir, una norma puede crearse mediante los procesos legislativos idóneos, pero puede ser colocada en un área dentro del sistema jurídico que no es acorde a su objeto y naturaleza, por lo tanto, en teoría esa norma sería asistemática en su operación.

Tal es el presumible caso del artículo 69-B del CFF, mismo que se expondrá a detalle en las siguientes líneas.

### **3.1.1.- El problema fáctico a combatir: la venta de facturas.**

Como se estableció anteriormente, el combate a los diversos esquemas de defraudación fiscal se volvió tema primordial para el Estado mexicano, impulsado por el contexto económico inestable, el aseguramiento de los recursos tributarios se consideró vital y como consecuencia, la actividad del Estado en contra de tales prácticas se volvió más activa que nunca.

Una de las prácticas más antiguas, que hasta 2014 había pasado inadvertida por su ingenua forma de operar, llamó la atención del Estado y de la autoridad recaudadora, al comprender que una práctica tan inocente impactaba en gran medida en el erario y, además, podría ser parte de una actividad delictiva más compleja como el lavado de dinero.

En efecto, la compraventa de facturas resulta ser un procedimiento relativamente simple que consiste en comprar comprobantes fiscales que amparan operaciones que no se realizaron, con el único fin de obtener beneficios económicos a través de la deducción de los montos facturados.

Cabe mencionar que este esquema es dinámico, propiamente las condiciones específicas pueden variar conforme las necesidades de cada uno de los sujetos implicados, así como a su creatividad, no obstante, las características básicas son las mismas, dentro de las cuales es posible identificar:

- La existencia de la factura.
- La existencia del pago.
- La existencia del registro contable.
- La inexistencia de la operación que ampara la factura.

Quizá el hecho de que el pago exista materialmente pueda ser considerado algo extraordinario, no obstante, es un aspecto vital del esquema considerando que lo que persigue el comprador de la factura es una deducción y los requisitos para que ésta sea válida incluye que los pagos superiores a \$2,000.00 deban realizarse mediante cheque, transferencia, tarjetas, monedero electrónico.

Esto es, las erogaciones que pretendan deducirse deben de encontrarse registradas en el sistema bancario, aspecto que hace de su verificación una tarea más bien sencilla para la autoridad fiscal en caso de evaluar la posibilidad de instaurar alguna de sus facultades de comprobación.

Lo anterior puesto que solamente iniciada una de estas facultades de comprobación, se está en posibilidad de solicitar información a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores respecto a las cuentas bancarias de los contribuyentes, a fin de verificar si los montos facturados efectivamente fueron cobrados y figuran en las cuentas del contribuyente en cuestión.

Una vez comprendido el problema fáctico a solucionar, es menester comprender el origen constitucional y los alcances jurídicos de la materia del derecho a la que se le asignó la resolución de este problema social.

### **3.1.2. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como fuente del derecho fiscal.**

La legislación fiscal dentro del sistema jurídico mexicano encuentra su fundamento constitucional en la fracción IV del artículo 31 constitucional<sup>344</sup> que a la letra estipula:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...  
IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.<sup>345</sup>

Como se puede observar, mediante esta disposición constitucional se establece una obligación a cargo de los ciudadanos mexicanos relativa a contribuir al gasto público bajo los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad.

Por ende, es de observarse que las normas fiscales deben de encaminarse a disponer la forma en que han de captarse las contribuciones a cargo de los ciudadanos mexicanos, ya sea por parte del Estado haciendo uso de su facultad económico-coactiva o confiando en la autodeterminación de los propios contribuyentes.

En atención a todo lo anterior, es posible establecer que el fundamento constitucional que rige la materia fiscal la delimita solo a una de las fases del sistema financiero mexicano, la de la obtención de ingresos, sin implicar de ninguna forma a su administración o posterior aplicación.

De esta forma, es posible concebir a la fracción IV del artículo 31 constitucional como el fundamento “de fondo” del derecho fiscal, no obstante, la fracción VII del artículo 73 constitucional puede considerarse como el fundamento “formal” del derecho fiscal, al establecer:

<sup>344</sup> Cabe mencionar que, en teoría, las normas que componen las finanzas públicas dentro del sistema financiero mexicano (entendiéndose como tales la Ley de Ingresos y el presupuesto de Egresos), también actúan como fuente de la legislación fiscal, no obstante, su influencia en el presente tema es mucho menor y comparte la misma finalidad del ya mencionado precepto constitucional.

<sup>345</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 31.

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.<sup>346</sup>

De hecho, se considera que tal precepto legal es el fundamento “formal” de la materia fiscal puesto que materializa la obligación tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 constitucional, es decir, a partir de del artículo 73, se cristaliza el principio de legalidad contenido en el artículo 31.

Lo cual no solo incluye la positivización de las contribuciones y sus elementos, sino también los procedimientos mediante los cuales el fisco federal puede ejercer sus facultades económico-coactivas, así como los derechos y obligaciones de los contribuyentes; todas estas circunstancias, con el fin de hacer cumplir la obligación de contribuir al gasto público plasmada en la propia fracción IV del artículo 31 constitucional.

### **3.1.3.- La jurisprudencia y la delimitación de la materia fiscal.**

La Suprema Corte de Justicia de la Nación a emitido diversos criterios que delimitan y definen a la materia fiscal, por ejemplo, en la quinta época, la segunda sala de la referida Corte, dentro del amparo administrativo en revisión 3027/45, indicó lo siguiente:

Si bien, en un sentido lato, todo lo concerniente a los ingresos corresponde al ramo fiscal, sin embargo, el legislador no empleó en el Código Fiscal de la Federación, la frase "materia fiscal" en ese sentido tan amplio sino que la restringió a la recaudación de los ingresos determinados por las leyes tributarias.<sup>347</sup>

El anterior criterio establece a grandes rasgos que todo lo concerniente a la recaudación de ingresos corresponde al ramo fiscal, obviamente solo de aquellos

<sup>346</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 73.

<sup>347</sup> “*MATERIA FISCAL, QUE DEBE ENTENDERSE POR TAL.*” Tesis aislada, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXXXVI, noviembre de 1945, p. 1521.

ingresos que hayan sido previamente determinados por las correspondientes leyes tributarias, en atención al principio de legalidad.

Posteriormente, tal criterio fue refinado y mediante diversa tesis aislada puede observarse lo siguiente:

Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias.<sup>348</sup>

En atención al anterior criterio, la materia fiscal se limita a ciertos procedimientos tutelados y aplicados por la autoridad fiscal, así como a la aplicación de sanciones derivadas de la falta del cumplimiento de las leyes tributarias, lo que, en forma genérica, puede interpretarse como aquellas que fijan los elementos esenciales de un determinado tributo, como la LISR o la LIVA, por ejemplo.

En este orden de ideas, el ámbito jurídico de la materia fiscal se encontraría integrado por:

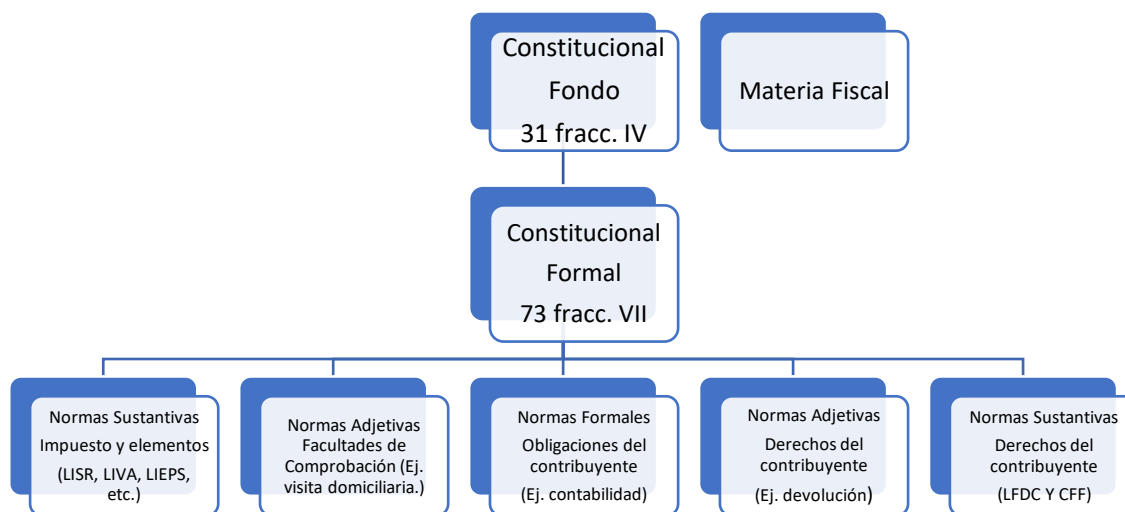
- Normas sustantivas que estipulan un impuesto y los elementos de este (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago; contenidas en leyes de impuestos específicos como la LISR, la LIVA, etc.).
- Normas adjetivas de facultades económico-coactivas que estipulan los procedimientos por los cuales la autoridad fiscal puede ejercer la facultad económico-coactiva del Estado (tales como la visita domiciliaria, la revisión de gabinete, etc.).
- Normas formales de auto-fiscalización que tutelan el cumplimiento de la obligación tributaria (llevar contabilidad, expedir facturas, etc.).
- Normas sustantivas de derechos que tutelan los derechos de los contribuyentes (Ley Federal de los Derechos del Contribuyente).

<sup>348</sup> "**MATERIA FISCAL. SIGNIFICACION.**" Tesis aislada, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 69, 3ª parte, septiembre de 1974, p. 51.

- Normas adjetivas de derechos que estipulan los procedimientos por los cuales pueden ejercerlos (como es el caso de la devolución, en el ejemplo más claro).

Ahora bien, se considera que esta división de las normas secundarias que integran la materia fiscal busca integrar tanto obligaciones formales como sustanciales del contribuyente, de cuyo cumplimiento se derivarán las sanciones por la transgresión a las normas tributarias a las que hace referencia el segundo criterio inserto con antelación.

Para ilustrar mejor este punto, se considera oportuno la inclusión del siguiente diagrama:



349

Fuente: elaboración propia.

Cabe resaltar que, respecto a las normas contempladas en el cuadro anterior (con excepción de las normas adjetivas relativas al ejercicio de la facultad económico-coactiva del fisco federal y aquellas relativas al ejercicio de los derechos del contribuyente), no están contempladas en un único cuerpo normativo.

349 Elaboración propia.

194

Por ejemplo, en la LISR se contemplan normas formales al regular la declaración anual respecto al impuesto específico, así como lo que para efectos de esa ley se considerará como la contabilidad que deberá llevar el contribuyente; de igual forma, tanto la LFDC como el CFF, contienen derechos del contribuyente en sus normas.

A pesar de la difusión de normas de diferentes características en los diversos cuerpos normativos todas comparten una característica en común: se encuentran destinadas a la obtención de los ingresos tributarios, así como a la posible modificación de tales ingresos, incluso aquellas normas sustantivas y adjetivas que contienen derechos del contribuyente.

Las normas sustantivas tienen por objeto definir el hecho imponible y el impuesto que corresponderá a la actualización de tal nexo causal <sup>350</sup>, en pocas palabras establecer la causa y la forma en la cual las personas contribuirán al gasto público.

Por otro lado, las normas formales traducidas en obligaciones al contribuyente serán fundamento de la tutela del respaldo que los mismos tengan a fin de acreditar su efectivo cumplimiento de la obligación de contribuir al gasto público, tal respaldo puede ser auditado por la autoridad fiscal a través de las facultades de comprobación conferidas por las normas adjetivas.

En tal sentido, las normas sustantivas de derechos del contribuyente permean los procedimientos mediante los cuales se ejercitan las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, traduciéndose en derechos procedimentales ya sea como sujetos pasivos o bien como sujetos activos a través de las normas adjetivas de derechos del contribuyente.

Ahora es menester hacer referencia a las propias obligaciones a cargo de los contribuyentes, a fin de comprender de una mejor manera su plasmación dentro de la legislación fiscal, así como sus subdivisiones dentro de la misma, ilustrando cada una de ellas exponiendo su naturaleza intrínseca.

<sup>350</sup> Es decir, definir que acontecimiento fáctico va a ser generador de un impuesto (hecho generador), qué impuesto va a ser el que genere ese acontecimiento fáctico (ISR, IVA, IEPS, etc.) así como sus elementos (sujeto, objeto, base tasa, tarifa, época de pago).



### 3.1.4.- Obligaciones del contribuyente.

El contribuyente tiene en esencia dos tipos de obligaciones en materia fiscal:

- Por un lado, la obligación sustancial puede traducirse como el deber que tiene cada ciudadano de pagar sus impuestos;
- Por otro, las obligaciones formales son aquellas que establecen como deber del contribuyente la realización de determinadas acciones que permitan verificar el efectivo cumplimiento de la obligación sustancial, como la presentación de las declaraciones anuales o los registros contables.

El CFF, contempla algunas obligaciones formales generales a cumplir por parte de los contribuyentes como la obligación de registrarse ante el RFC, la obligación de expedir comprobantes fiscales y la ya referida obligación de tener registros contables de sus diversas operaciones mercantiles y financieras.

Ahora bien, las facultades de comprobación son un medio procedimental por el cual el SAT audita al contribuyente con el fin de determinar el debido cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales; en este sentido, se podrá alegar que el ejercicio de las facultades de comprobación no necesariamente genera la obtención de ingresos.

Sostener el punto de vista anterior significa aceptar que la autoridad fiscal está dispuesta a invertir recursos<sup>351</sup> por el simple hecho de verificar que algún contribuyente escogido “aleatoriamente” haya cumplido con sus obligaciones fiscales correctamente, es decir, ejercer actos de molestia sin motivación alguna que no sean las facultades de las que legalmente dispone.

Ello suena absurdo, pues nadie estaría dispuesto a invertir más de lo que es posible ganar, en ningún medio ni sentido; por lo tanto, puede concluirse que el

<sup>351</sup> Desde el punto de vista material, cada facultad de comprobación tiene un costo implícito en cuanto al personal que trabaja en ella y los recursos que se utilizarán para llevarla a cabo (contemplando los recursos materiales como papelería y traslados, pero también el tiempo de un personal escaso.)

objeto real del ejercicio de una facultad de comprobación es la obtención de ingresos, sin importar que materialmente se cumpla el objetivo o no<sup>352</sup>.

De este modo, es posible remitirse a las sanciones por el incumplimiento; la omisión de la obligación sustancial se traduce en el efectivo cobro del impuesto omitido con sus respectivos accesorios (actualizaciones, multas y recargos), además de posibles sanciones penales; mientras que la omisión de alguna obligación formal regularmente se traduce en la imposición de una multa<sup>353</sup>.

Con esta explicación, es posible identificar que las normas que integran el ámbito de la materia fiscal se encaminan a la obtención de ingresos tributarios de una forma lineal, es decir, el ejercicio de una facultad de comprobación resultará, en caso de incumplimiento formal, en una multa, y en caso de incumplimiento sustancial, en un crédito fiscal, sin necesidad de un procedimiento posterior diferente a los formal y materialmente jurisdiccionales o la ejecución.

### **3.1.5.- Sistemática del derecho fiscal: ¿regulación de la facticidad o de sus consecuencias?**

Con todo lo anterior, puede dilucidarse que la materia fiscal tiene una sistematicidad ordenada con base a la obtención de ingresos tributarios a partir de una red normativa elaborada y compleja, tal sistematicidad implica en resumidas cuentas que el contribuyente contribuya al gasto público a través del pago de impuestos establecidos por la ley, con la tutela perene y coactiva de la autoridad fiscal.

Tal sistematicidad es mayormente perceptible en el ejercicio de las facultades de comprobación, puesto que la autoridad fiscal, como ya se apuntó en líneas anteriores, buscará verificar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales o formales del contribuyente, no así la facticidad del hecho generador.

Es así debido a la autodeterminación del contribuyente, que opera en materia fiscal, y que implica que el contribuyente es quien declara sus ingresos y el origen de ellos, incluso si hablamos de ingresos de los cuales el contribuyente omite

<sup>352</sup> Existen facultades de comprobación que se concluyen sin observaciones.

<sup>353</sup> Aunque técnicamente la omisión de ambas es constitutiva de delito en los términos del CFF.

informar de su origen, previo a la determinación presuntiva de la autoridad fiscal, es posible que su detentador aclare la respectiva procedencia del ingreso.

Sin omitir el aspecto presuncional que, en la autodeterminación, juega un papel muy importante a favor del contribuyente, puesto que se presume que los datos aportados por el mismo son ciertos confiando en la buena fe del ciudadano en el cumplimiento de su obligación tributaria.

La autoridad fiscal, luego entonces, se limita a evaluar las consecuencias del elemento fáctico, traducidas en las formas de determinado tributo, más no es su labor determinar si el elemento fáctico o hecho generador ocurrió o no, puesto que tal labor sería inabordable para la autoridad tanto por su extensión como por su especificidad en cuanto a funciones.

La eficacia de la autoridad fiscal depende de la sistematicidad de las normas que componen la materia fiscal, esta sistematicidad (aunque compleja) funciona relativamente bien cuando nada externo se interpone en su ejecución, cuando la autoridad solamente se encarga de las consecuencias de los elementos fácticos y no incursiona en los mismos, los cuales serán objetos de diversas materias.

Por ejemplo, la compraventa de bienes muebles genera diversas implicaciones fiscales, pero la regulación de la figura de la compraventa pertenece al ámbito civil, en esta tesitura, la autoridad fiscal podrá referirse sobre las implicaciones tributarias que genere la compraventa, pero no así sobre la figura como tal, pues sale de la sistematicidad de la materia fiscal.

De igual forma si comparamos el elemento fáctico del hecho generador, la materia fiscal podrá pronunciarse respecto a las consecuencias tributarias que legalmente sean ligadas al hecho generador, pero no respecto a su propia existencia, aspecto que es contemplado por otra rama del derecho.

El hecho generador en materia fiscal tiene su correspondencia en el tipo penal, es así que la verificación de la existencia de un hecho o un elemento fáctico corresponde preponderantemente a la materia penal, quien cuenta con los elementos idóneos para realizar este tipo de veriguaciones.

Cierto es que el CFF contiene diversos tipos penales, pero todos ellos guardan cierta sistematicidad con el objeto de la materia fiscal, básicamente

obedecen a la omisión de obligaciones sustanciales o formales, no obstante, su ejercicio no depende de la autoridad fiscal, sino de la autoridad penal<sup>354</sup>.

En esta tesitura, la sistematicidad de la materia fiscal solamente comprende consecuencias derivadas de elementos fácticos, mas no así la propia facticidad que les da origen, aspecto que entra dentro de una diversa sistematicidad, aquella dispuesta preminentemente al orden penal.

### **3.1.6.- El doble objeto del procedimiento, incursión al elemento fáctico.**

Atendiendo a lo anterior, el objeto del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF, es comprobar la existencia de la operación consignada en los comprobantes fiscales a verificar, así lo estipula en su primer párrafo el referido numeral:

Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.<sup>355</sup>

La potestad de verificar la existencia de los elementos vitales para la existencia de la operación, esto es, de activos, personal, infraestructura y capacidad material<sup>356</sup> se ve complementada por la exposición de motivos del artículo de ley en análisis, que en la parte que nos interesa estipula:

Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables,

<sup>354</sup> De hecho, tal criterio es contemplado por el artículo 93 del CFF, que establece que cuando la autoridad fiscal tenga conocimiento de la comisión de un delito contenido en el referido código, de inmediato deberá hacerlo del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales conducentes.

<sup>355</sup> Código Fiscal de la Federación, art. 69-B.

<sup>356</sup> Principalmente, puesto que el supuesto de la “no localización” cobra una relevancia menor con el objeto del presente artículo.

aunque los conceptos que se plasman en los mismos, *carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.* <sup>357</sup>

Con el razonamiento anterior, la autoridad fiscal estima que es posible pronunciarse sobre la suficiencia de los elementos *supra* citados, esto es, no se limitará a presumir si un contribuyente cuenta o no con dichos elementos, sino también podrá presumir si aquellos que tiene resultan ser suficientes para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales emitidos.

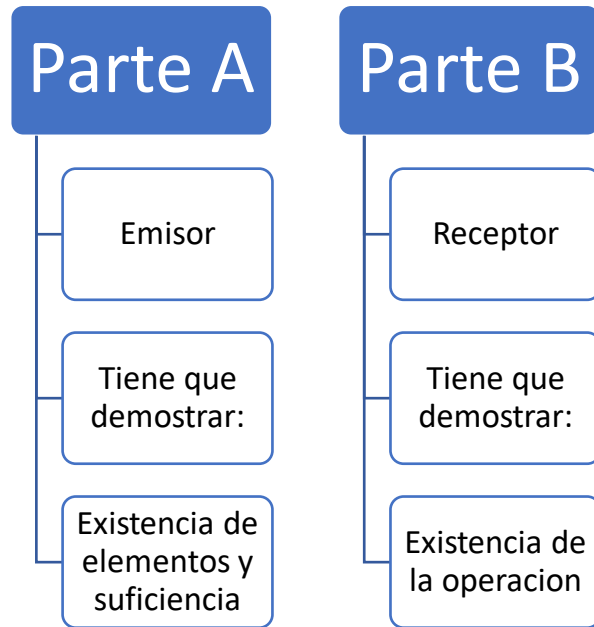
Para cerrar la delimitación del objeto del procedimiento, el penúltimo párrafo del precepto legal analizado estipula:

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación ***para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron*** los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

En lo que se podría denominar el “segundo” procedimiento, el contribuyente al cual se le expidió la factura sujeta al procedimiento del artículo 69-B del CFF, tendrá la carga de acreditar la existencia de la operación consignada en el comprobante fiscal, en los términos que el propio contribuyente estime pertinentes; esto es, la total demostración de la circunstancia fáctica.

Tal y como quedó establecido en el capítulo anterior, vale recordar la ilustración de los dos diferentes objetos del procedimiento en análisis, mismos que se grafican de la siguiente forma:

<sup>357</sup> Gaceta parlamentaria, Número 3857-C, Año XVI, p.106,  
[http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/103\\_DOF\\_09dic13.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf)



358

Fuente: Elaboración propia.

El procedimiento positivado en el CFF señala que el primer objeto del procedimiento consiste en que la autoridad fiscal, en un primer momento, determine si un contribuyente cuenta con los elementos necesarios y suficientes para efectuar las operaciones consignadas en las facturas que emite; y en un segundo momento, determinar si dichas operaciones existieron o no.

En este sentido los medios son los comprobantes fiscales (facturas) y el objeto es la tenencia efectiva, por parte del emisor, de activos, personal, infraestructura y capacidad material; es decir, se refiere a la existencia de elementos fácticos; además, en un segundo procedimiento, el objeto resulta ser la existencia de la operación misma.

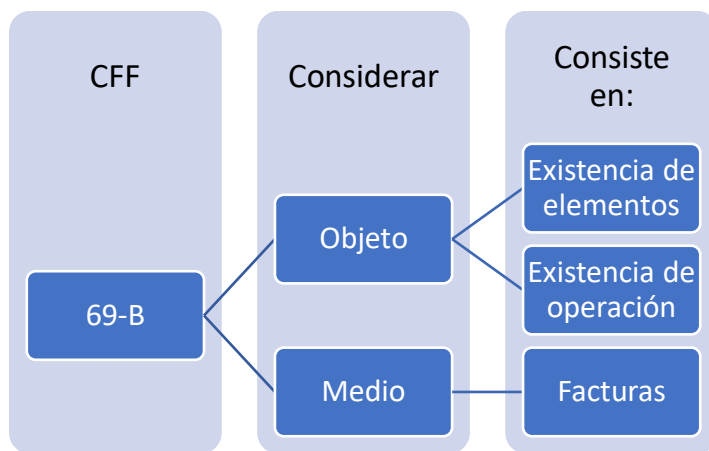
Cabe señalar que, estrictamente, el contribuyente emisor del comprobante fiscal no solo tiene la obligación de comprobar la existencia de los citados elementos, sino también que los mismos hayan sido efectivamente utilizados para realizar la operación amparada en las facturas, vinculados por un periodo temporal.

Es así que el procedimiento va enfocado a dilucidar si ciertos elementos existieron o no, así como si ciertos hechos acontecieron o no, independientemente

358 Elaboración propia.

del documento que pretenda soportar la operación comercial o la prestación de servicio, el objeto es la existencia de elementos y hechos concretos, no obstante, el legislador incluye el objeto del procedimiento dentro de la materia del documento soporte.

Es posible entonces, observar que el artículo 69-B del CFF, contiene un objeto: consistente en la existencia o no, tanto de los elementos necesarios para realizar operaciones, como de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, las cuales se concretizan en un medio: las facturas emitidas.



359

Fuente: elaboración propia.

Ahora bien, ya que se tiene claro el objeto de estudio del procedimiento, cobra relevancia la autoridad a la cual se le encomendó su implementación, la autoridad fiscal, representada por el SAT; quien tendrá la responsabilidad de llegar al conocimiento de la efectiva existencia de los elementos y la operación sin mayores potestades que las comunes previamente asignadas.

Es decir, llegar al conocimiento de la existencia de un elemento fáctico a partir de elementos plenamente documentales, por de más indeterminados por lo propia ley, sin estar en posibilidad de exceder las facultades concedidas por el propio artículo, es decir, sin hacer pleno uso de todas las facultades contenidas en el CFF, sino solo las asignadas por el artículo 69-B del propio ordenamiento.

359 Elaboración propia.

En este sentido, la potestad de la autoridad se reduce a recibir la documentación que el contribuyente estime suficiente para acreditar la tenencia de elementos para realizar las operaciones consignadas en sus comprobantes fiscales o bien, para acreditar la existencia de la operación consignada en los mismos; tan solo pudiendo extenderse a solicitar documentación adicional.

La visita por parte de las autoridades a las instalaciones comerciales o de producción de los contribuyentes no se encuentra establecida como una potestad dentro del procedimiento, así que el soporte documental deberá bastar para la acreditación de elementos fácticos, tomando en consideración de que, el hecho de no documentar una operación no quiere decir que fue inexistente.

La verificabilidad de la existencia de un elemento fáctico no puede ser delimitada a su comprobación documental, de hecho, se estaría confundiendo la carencia del elemento formal por el material, en este sentido, la falta de documentación relativa a una operación o a la adquisición o contratación de ciertos elementos no puede originar su inexistencia material.

Se tiene, por tanto, un artículo de ley formalmente legitimado respecto a su proceso de creación, en su sentido técnico, no obstante, en su sentido material, es decir, en su positivización y posterior aplicación, falla en la manera en la que deja de cumplir con su objetivo sustancial, tanto en su parte sustantiva como adjetiva.

En efecto, se trata de un procedimiento válido formalmente, puesto que se cumplen todos los requisitos del proceso legislativo tendientes al establecimiento de una norma de carácter tributario, pero inválida sustancialmente, al carecer de coherencia con las demás normas sustantivas dentro del ordenamiento.

En efecto, todas las normas contempladas en el código fiscal de la federación pueden vincularse a los artículos 14, 16 y 31, fracción IV constitucionales, fundamentalmente en sus procedimientos adjetivos, de esta forma, sus facultades se dividen en: facultades de gestión y facultades de comprobación, mismas que de conformidad al criterio del Poder Judicial de la Federación se distinguen:

“Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal está facultada constitucionalmente en el artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la



Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo ordenamiento supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria...”<sup>360</sup>

En un primer punto se observa que, como tal, las facultades de gestión se limitarán a la asistencia, control y vigilancia de las obligaciones fiscales de carácter formal, mientras que las facultades de comprobación implican la inspección, verificación, determinación o liquidación de las obligaciones sustanciales.

Lo anterior se refleja en el mismo criterio, en donde el Poder Judicial de la Federación indica un ejemplo de cada uno de los rubros a distinguir:

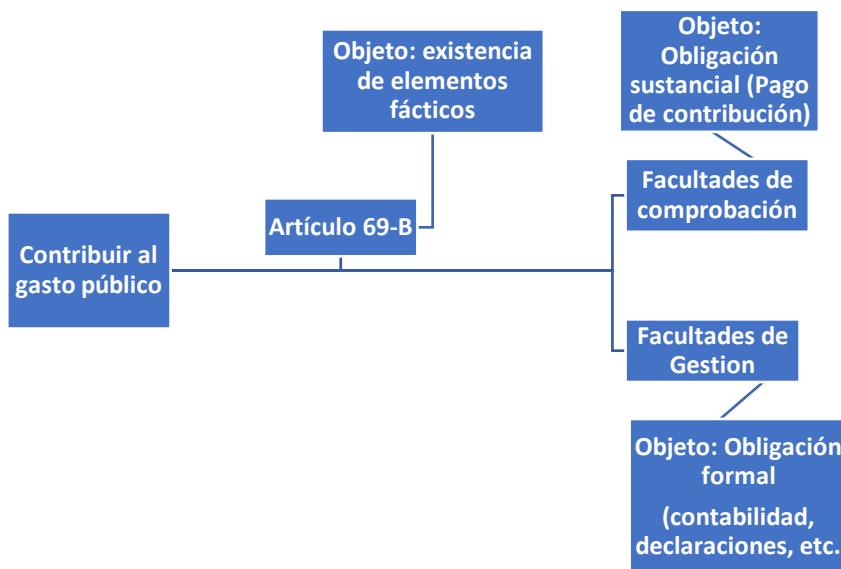
“...Ahora, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, la prevista en el numeral 41, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2010, por medio de la cual la autoridad fiscal requiere a los contribuyentes la presentación de los documentos por los cuales se acredite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, en caso de no hacerlo, procederá a imponer la multa correspondiente con el objeto de controlar y vigilar el cumplimiento de dichas obligaciones. En cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se encuentran previstas en el numeral 42 del código tributario invocado, y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las citadas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir.”<sup>361</sup>

En este sentido todas las facultades adjetivas previstas en el CFF se relacionan con el objeto de la obligación de contribuir al gasto público, relacionando tal objeto con las obligaciones formales y sustanciales a cargo de los contribuyentes; atento a lo cual es posible observar que el objeto del procedimiento en análisis no resulta ser coherente con los demás previstos en el CFF.

Ello se puede ilustrar de la siguiente manera:

<sup>360</sup> “FACULTADES DE GESTIÓN Y COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SUS DIFERENCIAS.” Tesis aislada 1a. CIII/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, libro VIII, mayo de 2012, p. 1094.

<sup>361</sup> *Idem*.



362

Fuente: elaboración propia.

Lo más común, y visto por algunos autores, es encasillar al procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF dentro de las facultades de gestión, al versar sobre comprobantes fiscales, no obstante, se difiere de esta idea puesto que, como se estableció anteriormente, se estima que se confunde el medio con el objeto del procedimiento en análisis.

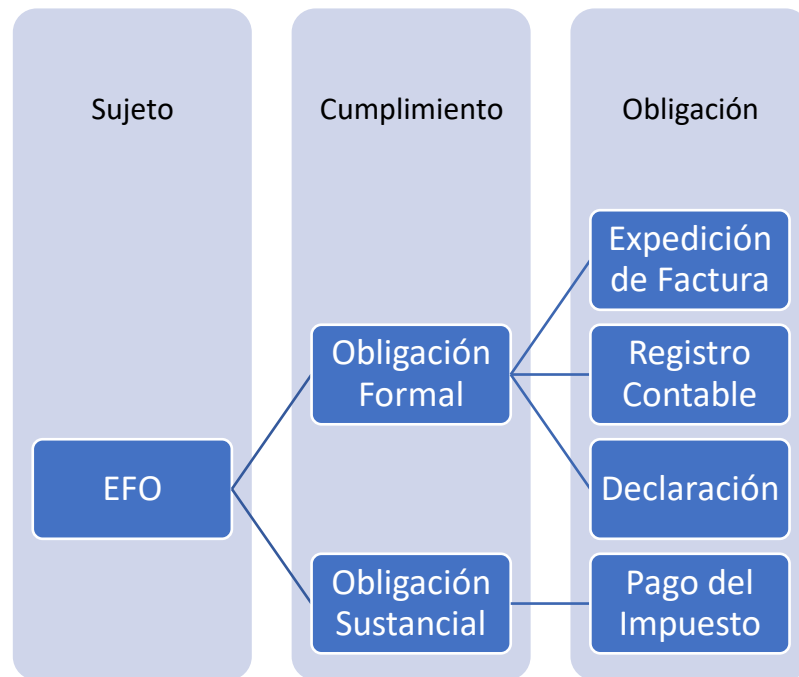
En efecto, por cuanto hace a las facultades de gestión, las mismas se limitarían a la obligación formal de expedir una factura por cada operación realizada por un contribuyente, pero solo hasta ese punto podría llegar la gestión de la autoridad, no a pronunciarse sobre la existencia fáctica de los elementos o la propia operación.

Aunado a ello el fin de la comprobación de elementos formales mediante las facultades de gestión tienen como fin la comprobación de la propia obligación sustancial, en una especie de acoplamiento, no obstante, el procedimiento en análisis trasciende lo anterior, puesto que dicho acoplamiento existe, no obstante, se desmiente y recalifica a través de la reconfiguración de las consecuencias.

362 Elaboración propia.

De hecho, dentro de la conducta ilícita a combatir generalmente existirá congruencia entre el comprobante fiscal, el ingreso consignado en él y la acumulación de este ingreso, así como la deducción de este: formal y sustancialmente las obligaciones fiscales se cumplen, no obstante, materialmente la operación que soporta toda la documentación no existe.

Lo anterior se puede ilustrar de la siguiente manera:



363

Fuente: Elaboración propia.

En este sentido, toda vez que el objeto a dilucidar mediante la aplicación del procedimiento en análisis no va referido al cumplimiento de las obligaciones formales e incluso sustanciales por parte de los contribuyentes, se tiene que no es acorde a ninguna de las facultades de comprobación o gestión de las cuales la autoridad fiscal es materialmente competente.

Dicho lo anterior, la materia fiscal se ocupa preponderantemente de regular las consecuencias de los actos jurídicos, es así que las consecuencias legales de las operaciones civiles o mercantiles estipuladas bajo contrato tendrán

<sup>363</sup> Elaboración propia. EFO quiere decir Empresa que Factura Operaciones inexistentes.

consecuencias fiscales, pero no por ello la legislación fiscal tiene injerencia respecto a la forma en la cual se realizaron los actos, ni de su existencia fáctica.

Cada rama del derecho tiene los elementos necesarios para regular las causas de los actos que regulan, así como de las consecuencias que los mismos crean, en este sentido, la única rama del derecho que tiene la posibilidad de investigar la posibilidad de que un acontecimiento fáctico haya ocurrido o no es la materia penal con el uso de determinadas tecnologías y con un enfoque multidisciplinario.

Ejemplo de ello es la regulación del procedimiento para la prevención e identificación de las operaciones con recursos de procedencia ilícita, que para su implementación requiere la participación conjunta de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de la Procuraduría General de la República.

La primera de ellas a través de la Unidad de Inteligencia Financiera y el SAT; y la segunda a través de la Unidad Especializada en Análisis Financiero y la policía federal; esta participación ilustra perfectamente la división del aspecto formal a cargo de las autoridades administrativas y el material, a cargo de la seguridad pública.

Una parte importante respecto al procedimiento anteriormente citado es la facultad conferida a la propia Unidad Especializada en Análisis Financiero en la fracción IV del artículo 8 de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, que estipula:

Artículo 8. La Unidad tendrá las facultades siguientes:

...

IV. Coadyuvar con otras áreas competentes de la Procuraduría, en el desarrollo de herramientas de inteligencia con metodologías interdisciplinarias de análisis e investigación de las distintas variables criminales, socioeconómicas y financieras, para conocer la evolución de las actividades relacionadas con los delitos de operaciones con recursos de procedencia ilícita y medir su riesgo regional y sectorial;<sup>364</sup>

<sup>364</sup> Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, Artículo 8. [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPIORPI\\_090318.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPIORPI_090318.pdf)

La participación de autoridades de diversas áreas con potestad para integrar metodologías multidisciplinarias para la mejor ejecución resolución del procedimiento es vital para garantizar plenamente los derechos humanos y fundamentales de las personas que se sujetan al mismo, máxime si se asimila que el objeto de este es un evento fáctico y no formal.

La asimilación de la naturaleza del objeto que persigue el artículo 69-B del CFF, es primordial para dotarlo de las herramientas necesarias para su aplicación efectiva, garante de los derechos fundamentales de los contribuyentes que permita cumplir con la política pública que implica su sustancia.

Para ello, resultaría oportuno reconocer que su ejercicio sale del ámbito fiscal de las consecuencias para integrarse al ámbito penal de la facticidad, con ello se dotaría al procedimiento de una autoridad materialmente competente para llevarlo a cabo.

### **3.2.- Los problemas formales en la positivización del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.**

El procedimiento en cuestión parte de una reforma producida al CFF, es decir, fue instaurado e implementado en lo que se considera el ámbito temporal de la asimilación al nuevo paradigma del Estado constitucional de derecho, no obstante, tanto en su creación como en su operación existen bases sólidas que lo ligan con el anterior paradigma legalista.

Recordando que de conformidad con Paolo Comanducci, los elementos que identifican el Estado legal de derecho “el estatalismo, el legicentrismo y el formalismo interpretativo”<sup>365</sup>; condiciones que se consideran presentes dentro del universo configurado con la creación e implementación del procedimiento en análisis.

Su ubicación en el CFF es la primera cuestión que se debe analizar, puesto que el legislador únicamente considera los medios y no se enfoca en el objeto del procedimiento, esto es, considera que la problemática social a “inhibir” es la venta

<sup>365</sup> Comanducci, Paolo, “*Constitucionalización y Neoconstitucionalismo*”, trad. por Carlos Soriano Cienfuegos, en Comanducci, Paolo, Ahumada, María Ángeles y González Lagier, Daniel, *Positivism jurídico y neoconstitucionalismo*, México, Fontamara, 2013, p. 91.

de facturas que amparan operaciones comerciales o prestaciones de servicios que no existieron.

Y como la emisión de facturas, así como sus implicaciones más importantes recaen en la esfera del ámbito tributario, se decidió que el CFF sería el indicado para contener este procedimiento y que, por tanto, fueran las autoridades fiscales quienes lo ejecutaran, de conformidad y análogamente, con las facultades de comprobación tradicionales.

La consideración de la naturaleza del objeto pasó y pasa desapercibida aún ahora, en tanto que la dificultad para determinar y acreditar la existencia de un elemento fáctico es aún mayor si las facultades de la autoridad se limitan al análisis de elementos documentales.

Adicionalmente, el procedimiento se encuentra colmado de lagunas técnicas, que no terminan ni con la posterior reforma en recientes meses, y que tratan de colmarse con base a criterios de autoridad y reglamentos complementarios, incluso con criterios del propio Poder Judicial de la Federación.

Tal deficiencia legislativa impide una norma cohesionada y coherente consigo misma y con su intención, en esta tesitura, su elemento formal entra en conflicto con su elemento sustancial, considerando a esta norma en su vertiente adjetiva, como reguladora de un procedimiento.

Precisamente la complejidad del artículo legal en estudio parte de su naturaleza dual, tanto como norma sustantiva (al establecer un hecho generador de consecuencias jurídicas) y norma adjetiva (al contemplar un procedimiento para detectar y sancionar el hecho generador contemplado en su parte sustantiva).

Por lo cual, las lagunas técnicas producen una disonancia entre el elemento formal de la norma en su matiz adjetivo, consistente en la regulación completa del procedimiento en todas sus aristas; y la sustantiva, correspondiente al ofrecimiento de un procedimiento garante del derecho fundamental del debido proceso.

Tales cuestiones serán abordadas más a fondo en líneas posteriores, tomando en cuenta el texto normativo analizado en el capítulo segundo del presente trabajo de investigación sin olvidar las últimas reformas acaecidas al artículo de ley en análisis.

### **3.2.1.- La facultad discrecional respecto al primer objeto: la suficiencia de elementos.**

Lo escrito en el párrafo inmediato anterior se sustenta si se considera que la facultad discrecional, además de basarse en conceptos ambiguos y vagos, también lo hace en elementos que nada tienen que ver con el objeto del procedimiento, como la no localización del contribuyente.

En este sentido, se da (y se conserva, pues esta parte prevaleció en la reforma del 25 de junio de 2018) la potestad a la autoridad fiscal de instaurar un procedimiento “sumario”<sup>366</sup> como medio coactivo para que contribuyentes sean localizados, pues, al final, si no se apersonan al procedimiento, este continuará con las consecuencias legales que ello implica.

Pero, de igual forma, se abre la puerta a la instauración de procedimientos indiscriminados, ya que pueden instaurar un procedimiento por el simple hecho de que la autoridad no localice a determinado contribuyente o incluso llegar a la invención material de la causal.

El concepto común de discrecionalidad, “.... significa nada más y nada menos que, él (o ella) tiene la posibilidad de escoger entre diferentes alternativas acerca de la estrategia para conseguir un determinado fin.”<sup>367</sup>, en efecto, la discrecionalidad, en amplio sentido, implica la libertad de elección respecto a los diferentes métodos a los que se tiene acceso para llegar a un fin determinado.

Jurídicamente la discrecionalidad se contempla como la “situación que se configura cuando el juez tiene el deber de resolver una controversia y no encuentra, en las directivas que le proporciona el derecho, indicaciones que le permitan llegar a una única respuesta”<sup>368</sup>, debiendo aclarar que no solo un juez posee discrecionalidad, sino también las autoridades administrativas e incluso el legislador.

<sup>366</sup> Considerado así por la reducción de los plazos en comparación con otras facultades de comprobación, así como en la relativa comodidad en su instauración para la autoridad.

<sup>367</sup> Rentería Díaz, Adrián, *Discrecionalidad judicial y responsabilidad*, 2a. ed., México, Fontamara, 2017, pp. 49-50.

<sup>368</sup> *Ibidem*, p. 54.

Así lo hace notar Tron Petit al dividir la discrecionalidad en política y técnica, manifestando que la primera “consiste en elegir o construir políticas públicas” <sup>369</sup> correspondiendo propiamente a legisladores como promotores de actos de gobierno; la segunda implica “una dificultad para conocer, comprender y decidir en ciertos temas, atento a lo cual se debe recurrir a expertos que habiliten al -juez promedio-“ <sup>370</sup>

Esta división de la discrecionalidad remite a la propia división de Hamdan Amad respecto a la finalidad de la ley (que puede orientarse a la ejecución de una política pública orientada a la consecución de un determinado objetivo de interés social) y al objeto de la ley, que invariablemente terminará siendo alcanzado bajo un determinado esquema procedimental.

Dentro de la ejecución de procedimientos las autoridades administrativas se encuentran su máximo estándar de discrecionalidad, ya sea para iniciarlos o bien en el ámbito probatorio, tal como lo expresa la clasificación de Tron Petit, en estos dos aspectos la discrecionalidad respecto a la valoración de la evidencia de los hechos adquiere una particular dificultad para la administración pública.

Cabe aclarar que la discrecionalidad, al igual que la finalidad del acto administrativo, debe encontrarse conferida por la propia ley, puesto que de lo contrario se reconocería la potestad de la autoridad administrativa de caer en la arbitrariedad.

Esta ambivalencia de la discrecionalidad debe ser entendida desde su origen, pues se otorga discrecionalidad a la autoridad administrativa toda vez ya que es imposible contemplar minuciosamente en una ley todos los aspectos fácticos que le permitan tomar una decisión acorde con la finalidad de una norma, no obstante, lo que si debe encontrarse en una norma es la potestad de su actuar discrecional.

Considerar lo contrario sería aceptar que la autoridad administrativa o fiscal se encuentra en posibilidad de actuar sin la venia del principio de legalidad, en tanto su finalidad sea contemplada en una norma legal y se aplique en aras del interés público.

<sup>369</sup> Tron Petit, Jean Claude y Ortiz Reyes, Gabriel, *La nulidad de los actos administrativos*, 4a. ed., México, Porrúa, 2011, p. 311.

<sup>370</sup> *Ibidem*, p. 312.



Un ejemplo burdo, acercado a la materia fiscal sería que el SAT tuviera potestad de realizar una revisión exprés de las ventas del día de un negocio, reteniendo automáticamente los impuestos correspondientes de los contribuyentes.

La discrecionalidad para realizar esto no se encuentra otorgada por norma alguna, por lo cual se trataría de un actuar arbitrario e ilegal, a pesar de que la finalidad (el pago de impuestos por los ingresos obtenidos) se cumpla.

Es así como la discrecionalidad no se puede sustentar en la eficacia de los fines conseguidos, puesto que ello actualizaría la máxima maquiavélica “el fin justifica los medios”, algo que el propio derecho decimonónico se esforzó por erradicar, así que las facultades discrecionales de la autoridad no se justifican por su finalidad, si es que llega a cumplirse.

En este sentido y por cuanto hace al procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF, las facultades discrecionales de la autoridad toman una fuerza descomunal, puesto que se basan en presunciones respecto a elementos fácticos que, como ya se estableció, salen de su área de conocimiento.

La autoridad fiscal puede presumir que un contribuyente carece de los elementos necesarios para la realización de sus actividades comerciales o de la prestación de servicios; es decir, puede determinar si un contribuyente cuenta materialmente con activos, personal, infraestructura o capacidad material a efecto de realizar las operaciones que consignó en sus comprobantes fiscales.

Esta temeraria facultad se excede en dos líneas puntuales, la material y la temporal; la primera en el sentido de que otorga a la autoridad la potestad de ser perito en todas las áreas de la industria y el comercio a fin de dilucidar, sin soporte legal alguno, qué elementos son los necesarios para realizar ciertas actividades; la segunda le permite ejecutar tal habilidad a ejercicios fiscales pasados.

La facultad discrecional de la autoridad fiscal en el ámbito material dentro del procedimiento en análisis es extendida aún más, puesto que también se faculta a determinar no solo si el contribuyente cuenta con los elementos citados con anterioridad, sino que también puede valorar, de contar el contribuyente con dichos elementos, si estos fueron suficientes o no para llevar a cabo las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales por él expedidos.

El elemento de suficiencia da una potestad ilimitada a la autoridad fiscal para plantear su criterio subjetivo a cualquier contribuyente, lo cual, sumado a la carencia de regulación positiva completa, genera un círculo de acciones que derivarán en el beneficio de la autoridad y el perjuicio del contribuyente, quien enfrenta un procedimiento generado sin sustento y por demás lleno de incertidumbre.

### **3.2.2.- Los problemas semánticos: activos, infraestructura, capacidad material y simulación.**

Recordando que el artículo 69-B del CFF, se encuentra integrado por dos procedimientos, uno dirigido a los emisores y otro a los receptores de los comprobantes fiscales, el objeto del primer procedimiento es dilucidar si un determinado contribuyente cuenta con activos, personal, infraestructura y capacidad material, directa o indirectamente, que le sean suficientes para realizar las operaciones consignadas en sus facturas.

Tomando como base lo anterior, se tiene que algunos de los conceptos que definen el objeto del primer procedimiento son ambiguos o vagos, concretamente los conceptos de activos, infraestructura y capacidad material, pues el de personal se considera muy claro por sí mismo.

De igual forma, semánticamente se cambia la forma de referirse al objeto del procedimiento, es decir, la existencia de la operación comercial o prestación de servicios, así como de los elementos esenciales para llevarla a cabo, por el concepto de simulación, ello con miras a los efectos que, jurídicamente, la simulación otorga al acto del contribuyente en beneficio de la autoridad.

El análisis puntual de los puntos expuestos se realizará pormenorizadamente a continuación.

#### **3.2.2.1.- Activos.**

El concepto de activos tiene múltiples connotaciones, el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española arroja 11 definiciones al respecto, así como 9

conceptos relacionados, lo cual ya ofrece una idea de la complejidad del concepto en análisis.

Se tomará la siguiente definición de activos:

**Activo.**

8. m. Econ. Conjunto de todos los bienes y derechos con valor monetario que son propiedad de una empresa, institución o individuo.<sup>371</sup>

El concepto como tal establece que los activos son la totalidad de los bienes y derechos propiedad de una empresa, pero solo aquellos que cuenten con un valor monetario, no obstante, ello es muy general, por lo cual en materia económica el concepto de activos también puede implicar:

**activo circulante.** - 1. m. Econ. activo realizable antes de un año.

**activo financiero.** - 1. m. Econ. Título que representa para su poseedor derechos sobre bienes o rentas, y que es un pasivo para el agente que lo ha emitido.

**activo inmaterial.** - 1. m. Econ. activo que carece de entidad física.

**activo líquido.** - 1. m. Econ. activo que tiene liquidez.

**activo material.** - 1. m. Econ. activo que tiene entidad física.

**activo real.** - 1. m. Econ. Bien material que forma parte de la riqueza de quien lo posee. Los bienes inmuebles son activos reales.

**activo subyacente.** - 1. m. Econ. activo o índice sobre el que se basa la negociación en un contrato de derivados financieros.<sup>372</sup>

Con lo anterior se pretende ilustrar la gran diversidad de acepciones que involucra la palabra “activos”, y las múltiples posibilidades que deben ser acotadas por la propia norma jurídica en su deber de ofrecer certezas dentro de la incertidumbre, al menos, semánticamente.

En este sentido y por cuanto hace al concepto de “activos” y su connotación “tradicional” dentro del derecho tributario, se estima que es ambiguo pues únicamente se considera en la práctica dos clases de activos, los fijos (real si se trata de ubicar entre los conceptos *supra*) y los circulantes.

<sup>371</sup> Consultado de la página en internet de la RAE. <http://dle.rae.es/?id=0clfXYb>.

<sup>372</sup> Consultado de la página en internet de la RAE. <http://dle.rae.es/?id=0clfXYb>.

Al tener al menos dos significantes, se trata de un concepto ambiguo que no se encuentra definido como tal, es decir, su significación puede alternarse entre ambos conceptos, lo cual puede ser utilizado por la autoridad fiscal a discrecionalidad, para iniciar procedimientos sin considerar o motivar su aplicación al caso en concreto, no teniendo restricción expresa para ello.

Es decir, la aplicación del concepto deberá depender de la actividad realizada por cada contribuyente, una aplicación al caso en concreto de cada individuo, de esta forma será vital observar las características de cada contribuyente como la forma en la que desarrolla su actividad comercial o la prestación de servicios, el volumen de dicha actividad, su capacidad de almacenamiento, etc.

Un ejemplo de lo anterior se puede encontrar en los prestadores de servicio y las *e-commerce*<sup>373</sup>, ello pues por lo general pueden operar sin activos fijos o con los mínimos posibles, incluso de forma indirecta; asimismo algunos comerciantes y productores pueden operar sin activos circulantes por la propia naturaleza de sus actividades.

La doctrina jurídica en materia fiscal define a los activos como “Conjunto de recursos, bienes, derechos y valores que posee una persona o entidad empresarial que constituye su estructura económica y comprende propiedades, deuda a favor de dicha persona o entidad e inversiones necesarias para desarrollar el fin establecido por ellas.”<sup>374</sup> , adicionalmente se contemplan 16 sub-derivaciones de este concepto.

Atento a lo anterior, si tanto el lenguaje común como el especializado presentan una gama tan amplia de posibles acepciones al término “activo”, resulta más que necesaria su delimitación a efecto de brindar certidumbre al contribuyente respecto a la documentación que debe conservar anexa a su contabilidad para soportar la efectiva tenencia directa o indirectamente de dicho elemento.

Ahora, resulta indispensable conocer la postura del SAT respecto a la conceptualización interna que tienen respecto a los activos y que es impuesta a todos los contribuyentes, aun sin conocerla.

<sup>373</sup> Comercio electrónico, una modalidad de comercio muy accesible que implica operar a bajos costos sin un punto de venta fijo, generalmente operan desde sus hogares; por lo cual permite el surgimiento de emprendedores con pequeñas y medianas empresas y el crecimiento de la inversión extranjera.

<sup>374</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, 3ª ed., México, Oxford, 2016, p. 8.

### **3.2.2.1.1.- La concepción de activos de conformidad con el SAT.**

Ahora bien, de conformidad a lo informado por la Administración General de Grandes Contribuyentes (AGGC) del SAT, refiriéndose al actuar de las Administraciones centrales a su cargo, y a la concepción respecto al término de “activos” manifiestan lo siguiente:

“Esta Administraciones Centrales de Fiscalización, conforme a las disposiciones legales, consideran como activo, el concepto establecido en el párrafo 4, de la Norma de Información Financiera A-5 “Elementos Básicos de los Estados Financieros”, el cual establece lo siguiente:

Un activo es un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad.”

Ahora bien, de conformidad con el artículo 32 de la LISR se considera como activo fijo el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo.

La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

Finalmente, también se considera como activo los conceptos que la propia contribuyente declara como activos.”<sup>375</sup>

En este sentido, se establece que la AGGC utiliza como “norma” supletoria las Normas de Información Financiera (NIF), mismas que no tienen un carácter coercitivo, siendo meros criterios orientadores que no son vinculantes para la

<sup>375</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

autoridad fiscal, atendiendo a lo anterior, complementa su criterio con lo establecido en la LISR.

Con esta mezcla de criterios, es posible resumir que, para la AGGC, un activo corresponde a:

- Un recurso bajo el control de una entidad.

Esto es, solo basta que alguna persona tenga el control o la posesión del activo, no que sea propietario de él, por lo cual se abre la puerta a considerar que los activos pueden provenir de medios indirectos.

- Identificable y cuantificable en términos monetarios.

Tales calificativos dicen poco respecto del concepto de activos, puesto que prácticamente todos los bienes pueden ser identificables y cuantificables, incluso aquellos que no se encuentran en el comercio,<sup>376</sup> no obstante es un criterio delimitador que permite un acercamiento a la definición de activos.

- Se esperan beneficios económicos futuros, derivados de operaciones del pasado que afectaran económicamente al contribuyente.

Tal acepción tampoco aporta mucho al concepto de activos, de hecho, la hace más obscura, las mercancías también son bienes identificables y cuantificables bajo el control del contribuyente y del cual, obviamente, se esperan beneficios económicos futuros mayores que los costos de las que se derivaron, no obstante, las mercancías no se consideran como activos.

Es en este punto donde el criterio de la autoridad busca el apoyo de la legislación fiscal, específicamente del impuesto sobre la renta, redondeando su

<sup>376</sup> Por ejemplo, muchas obras de arte no se encuentran en el mercado, sin embargo, si son cuantificables, la mayoría de las veces para fijar el monto del seguro que los museos lleguen a contratar.

concepto de activos dándole el apellido de fijos, acotando el criterio de las NIF a un sector específico dentro de la gran gama del concepto general.

En esta tesitura, las características esenciales de los activos fijos implican que son bienes:

- Que sean ocupados para la realización de sus actividades y que se demeriten por su uso y por el transcurso del tiempo.
- Su finalidad siempre será su utilización para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

Básicamente los activos fijos serán aquellos cuya finalidad es ser utilizados fácticamente por el contribuyente para el desarrollo de sus operaciones y no la de ser enajenados como mercancías, tan es así que contempla el hecho de que los mismos se demeritarán por su uso y el transcurso del tiempo, lo cual implica su conservación y uso por un periodo prolongado de tiempo.<sup>377</sup>

De conformidad con lo expresado por la AGGC, es claro que únicamente maneja un criterio conceptual de activos, en su sentido amplio, y uno de activos fijos en el sentido restringido, no obstante, únicamente podría ser aplicable el segundo, acorde a lo estipulado por el primer párrafo del artículo 69-B del CFF.<sup>378</sup>

En efecto, el aludido precepto legal acota que los activos deben ser para prestar servicios, producir, comercializar o entregar bienes, no que tales activos sean los producidos, comercializados o entregados; en este sentido, el artículo 69-B del CFF hace referencia únicamente a los activos fijos dentro de la concepción de la AGGC.

Por su parte, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF) estima que por activos entiende:

<sup>377</sup> Si ello se aplicara a las mercancías no tendría sentido, debido a que la especulación comercial es mayor en tanto los bienes comerciados se enajenen en óptimas condiciones.

<sup>378</sup> **Artículo 69-B.** Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes...

“...el activo es un conjunto de recursos, bienes, derechos y valores que posee una persona o entidad empresarial que constituye su estructura económica y comprende propiedades, deudas a favor de dicha persona o entidad e inversiones necesarias para desarrollar el fin establecido por ellas, etc., del que se esperan fundamentalmente beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado. Asimismo, forman parte del patrimonio de las personas los cuales, atendiendo a su naturaleza, pueden ser de diferentes tipos.

Asimismo, el Diccionario Jurídico Mexicano, UNAM, realiza la siguiente definición en torno a que se entiende por activos en materia fiscal.

**Activos en Materia Fiscal.** -Jurídicamente se conciben como un conjunto de bienes, que incluyen derechos susceptibles de ser valuados en dinero. Componen uno de los elementos del patrimonio de la persona jurídica.

De igual forma, **la Norma de Información Financiera A-5** los define como “...un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad.” <sup>379</sup>

La concepción de la AGAFF parece ser un poco más vaga, no obstante, permite ver una coordinación con la AGGC, pues ambas se basan en los criterios de las NIF, no obstante, la AGAFF lo fortalece con criterios académicos como el de la UNAM, que delimita a los activos como aquellos que componen el patrimonio de una persona jurídica.

La crítica es que no solo las personas jurídicas tienen activos, sino también las personas físicas, este hecho es reafirmado pragmáticamente por la propia autoridad al instaurar procedimientos también a personas físicas, solicitando la comprobación de la tenencia de activos para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos por ellas.

No obstante, lo anterior, el criterio que guarda la AGAFF es muy similar al de la AGGC, tendiente a la referencia muy marcada de los activos fijos y una mención

<sup>379</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.



muy particular a los activos circulantes (manejados como valores), no obstante, la referencia a deudas a favor e incluso las inversiones distan mucho de referirse concretamente al objeto del procedimiento.

Recordando que la presunción se establece en un ámbito temporal definido, las deudas a favor no pueden traducirse a una efectiva tenencia de elementos facticos por un determinado ejercicio, puesto que si son consideradas como tales significa que en dicho ejercicio no fueron cobradas ni liquidadas, y por tanto no forman parte de los recursos a plena disposición del contribuyente.

Si lo que la autoridad pretende establecer es la posibilidad de integrar al concepto los activos diferidos, bien podría definirlos como aquellos gastos realizados por anticipado de ciertos recursos que el contribuyente pretende utilizar pero aún no lo ha hecho o sea susceptible de hacerlo cuando le plazca, en tal concepción si que es posible un impacto al elemento en análisis.

De esta forma se establece que no solo los criterios dentro del SAT no se encuentran unificados, sino que también son vagos en cuanto a su delimitación, tal problemática fue llevada hasta el TFJA, quien adopta un criterio mucho más acotado respecto a los vistos anteriormente, y para ilustrarlo es menester transcribir lo que la Primera Sala Regional Metropolitana del TFJA entiende por activos:

Con la intención de abundar en el concepto de activos, se indica que, según los conceptos básicos de contabilidad, el activo de una sociedad representa los bienes, recursos y derechos que posee u obtendrá.

Así, el activo puede dividirse en circulante, fijo y diferido; para el asunto que nos ocupa, respecto del circulante se conoce que se refiere a los dineros que puedan encontrarse en la caja o en los bancos; también el valor de las mercancías que pueden encontrarse en el almacén; entre otros, incluso el impuesto al valor agregado pagado que pueda ser acreditable. Respecto al activo fijo se conoce que se refiere a los bienes inmuebles que puedan ser propiedad de la empresa, tales como terrenos, edificios, así como a los bienes muebles como mobiliario y equipo, equipo de cómputo, equipo de transporte, equipo de reparto, entre otros, incluyendo las acciones, bonos y valores. Y

finalmente, se entiende que el activo diferido se refiere a los gastos que ya se hubieren realizado y respecto de los cuales la empresa tenga derecho a usarlos en el futuro.<sup>380</sup>

Si bien es cierto que parte de una noción general<sup>381</sup>, lo acota inmediatamente a tres conceptos diferentes de activos: los circulantes, los fijos y los diferidos, división mucho más común a la materia, no obstante, esta diferenciación es realizada hasta la sentencia, es decir, la incertidumbre jurídica del contribuyente respecto a los conceptos es total dentro de los medios de defensa.

Ahora bien, si se considera que la autoridad motiva su presunción con base a las declaraciones y demás información proporcionada por el contribuyente, es de esperarse que utilice la declaración anual del ejercicio revisado del contribuyente en cuestión para valorar si contaba o no con los activos necesarios para realizar las operaciones que facturó.

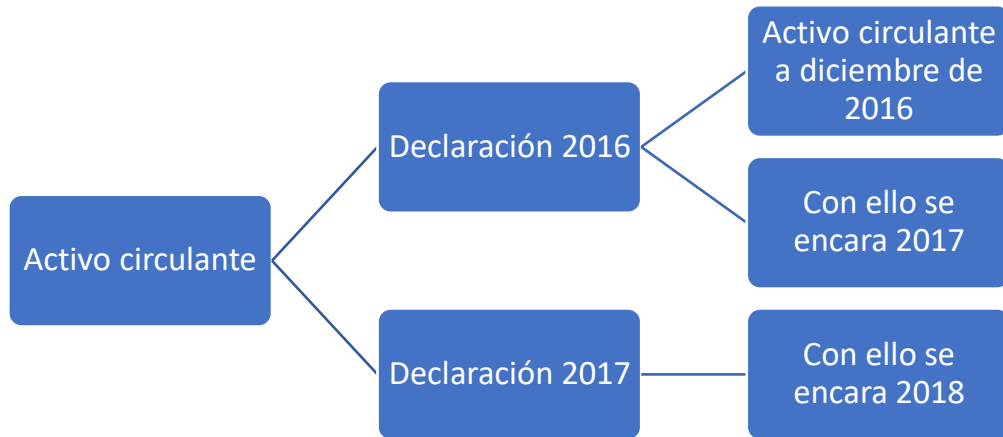
En este sentido, la autoridad se basa en la declaración anual para motivar su actuación, no obstante, no es clara la relación entre el concepto de activos con la finalidad que persigue, por ejemplo, considerando el concepto en su modalidad de circulante, si revisa el ejercicio fiscal de 2017, el dato que motivará su ejercicio será el registrado en la declaración anual del ejercicio 2017.

Sin embargo, lo declarado por el contribuyente corresponde al activo circulante que terminó teniendo hasta diciembre de 2017, por lo que el dato que debe motivar el procedimiento sería el contenido en la declaración anual de 2016, pues el activo circulante reportado será con el que el contribuyente realice sus operaciones durante el ejercicio fiscal de 2017.

Lo anterior puede ilustrarse con el siguiente esquema, tomando en consideración y como base los datos del ejemplo anterior:

<sup>380</sup> Sentencia emitida en fecha 15 de mayo de 2018 por la Primera Sala Regional Metropolitana del TFJA dentro del expediente 27264-17-17-04-1, p.27, consultada en su versión pública en: <http://sentencias.tfja.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

<sup>381</sup> Teniendo en consideración que la resolución analizada fue dictada por una administración central de la AGAFF.



382

Fuente: Elaboración propia.

La incertidumbre creada tanto por la ambivalencia del concepto positivado, así como como por su incorrecta apreciación en cuanto a la facticidad de los actos que se pretenden fiscalizar, hace que la norma carezca de una certeza para poder ser aplicada a plenitud sin perjuicio de los derechos de los propios contribuyentes.

### 3.2.2.2.- Infraestructura.

Por cuanto hace al concepto de infraestructura, el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española indica:

#### **infraestructura**

1. f. Obra subterránea o estructura que sirve de base de sustentación a otra.
2. f. Conjunto de elementos, dotaciones o servicios necesarios para el buen funcionamiento de un país, de una ciudad o de una organización cualquiera.<sup>383</sup>

Tal concepción, por si misma, no es clara en cuanto a los elementos que la comprenden, de hecho, se toma por tal al conjunto de elementos o servicios necesarios para el buen funcionamiento de una organización, o en este caso, una empresa o persona física con actividad empresarial.

<sup>382</sup> Elaboración propia.

<sup>383</sup> Consultado de la página en internet de la RAE. <http://dle.rae.es/?id=LYf3IbZ>.

En este sentido, tal concepto englobaría a todos los demás, puesto que la infraestructura, gramaticalmente, se toma por la suma de activos, personal y, en general, todos los demás elementos necesarios para que un contribuyente realice sus operaciones comerciales o prestaciones de servicios por las que eventualmente emite facturas.

Luego entonces el concepto de infraestructura es vago, al no estipular textualmente en la norma cuáles son los demás elementos, diferentes a activos y personal, que pudiesen ser necesarios o vitales para las operaciones facturadas por los contribuyentes, lo cual puede ser deducido discrecionalmente por la autoridad para iniciar procedimientos basados en la aleatoriedad de sus criterios.

Cierto es que, parece, el criterio en la práctica de la autoridad fiscal se ha reducido a considerar el concepto de infraestructura como delimitado a los bienes inmuebles de los contribuyentes desde los cuales pueden sostener sus actividades comerciales o de prestación de servicios, no obstante, tal delimitación ofrece las mismas deficiencias en la aplicación que con el concepto de activos.

Es decir, no se toma en cuenta que algunas formas de comercio o de prestación de servicios no implican la tenencia de un lugar fijo, esto es, pueden ser realizadas en las instalaciones de los propios clientes, de terceros (como las asesorías realizadas en cafés u otros espacios públicos) o a través de herramientas tecnológicas desde el hogar del emisor de la factura correspondiente.

El uso de la tecnología aplicada al ámbito comercial no debe escapara a la vista de la autoridad fiscal, el *e-commerce* se ha traducido en la forma más fácil y segura (desde el punto de vista de la inversión de capital) de emprender un negocio propio y, como tal, sus características difieren en gran medida de los negocios tradicionales, necesitando una menor cantidad de elementos para subsistir.

Por tanto, el análisis de la situación concreta del contribuyente debe de ser el punto medular previo a la acción de las facultades de comprobación para evitar la generación de actos abusivos dentro de los cuales la carga de la prueba se revierte al contribuyente en un procedimiento en el que la incertidumbre se encuentra incluso en sus conceptos base.

### 3.2.2.2.1.- La concepción de Infraestructura de conformidad con el SAT.

Por su parte, la AGGC tiene un concepto de infraestructura también basado en las NIF, según el cual refiere en su respuesta a la solicitud de información lo siguiente:

“Estas Administraciones Centrales consideran como parte de la Infraestructura o capacidad material de una sociedad, los conceptos de propiedades, planta y equipo establecidos en la Norma de Información Financiera A-6 “Propiedades, planta y equipos”, el cual establece lo siguiente:

Propiedades, planta y equipo. - son bienes tangibles (bienes físicos) que:

- i) Posee una entidad (sobre los cuales ya tiene los riesgos y beneficios) para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, sin un propósito inmediato de venderlos;
- ii) se espera usar generalmente durante más de un año o de un ciclo normal de operaciones;
- iii) su costo se recuperará precisamente a través de la obtención de beneficios económicos futuros, normalmente, por la realización de los artículos o productos manufacturados u obtenidos o de los servicios prestados; y
- iv) salvo algunas excepciones, están sujetos a depreciación

Así como (personal, activos) que le permitan realizar sus operaciones y el acervo físico y material que permite el desarrollo de la actividad o para que un lugar pueda ser utilizado”<sup>384</sup>

En primer lugar, se advierte que la AGGC toma como sinónimos los conceptos de infraestructura y capacidad material, pues al referirse a ellos lo hace con el conjuntivo “o”, de esta forma ambos conceptos son uno mismo, o al menos eso parece dentro de su respuesta.

En segundo lugar, en su respuesta especifican que se “consideran como parte de la Infraestructura o capacidad material de una sociedad, los conceptos de propiedades, planta y equipo... Así como (personal, activos) que le permitan realizar sus operaciones y el acervo físico y

<sup>384</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

material que permite el desarrollo de la actividad o para que un lugar pueda ser utilizado”<sup>385</sup>; se consideran parte, pero no integran la totalidad del concepto.

Lo anterior reafirma la vaguedad del concepto de infraestructura, además el punto de que la propia autoridad fiscal no delimita dicho concepto, extendiendo así su facultad discrecional sin ninguna base sólida que sustente su proceder, sino solo apoyándose en criterios orientadores como son las NIF.

En tercer lugar, el criterio de la AGGC confirma que el concepto de infraestructura comprende al de activos, personal y, de alguna forma, al de capacidad material (puesto que es el mismo concepto), por ello resulta fuera de lugar que existan, para efectos del procedimiento en análisis, los demás supuestos, ya que bastaría con acreditar el de infraestructura.

En efecto, bastaría con que la presunción de la autoridad fiscal se limitara a argumentar la ausencia directa o indirecta de infraestructura necesaria, por parte de un contribuyente, para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos.

Ahora bien, por su parte, la AGAFF estima que por Infraestructura se entiende:

se considera como infraestructura al conjunto de medios técnicos, servicios e instalaciones necesarios para el funcionamiento y desarrollo de una actividad.<sup>386</sup>

Básicamente esta concepción de la AGAFF contiene los mismos elementos que la de la AGGC, pues con la expresión “conjunto de medios técnicos” engloba al concepto de activos, no obstante, se desprende de la anterior al incluir las figuras de servicios e instalaciones, mismas que definen el factor distintivo del concepto de infraestructura.

En este sentido, la autoridad, al menos la AGFF, ha definido su el vago concepto de activos bajo los estándares de las instalaciones, integradas por bienes inmuebles en el concepto común del término; y los servicios, que también en el

<sup>385</sup> *Idem*.

<sup>386</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

sentido común del término pueden ser conceptualizados como aquellos utilizados regularmente (agua, luz, gas, teléfono, internet, etc.)

A pesar de la vaguedad del concepto de infraestructura y el hecho de que es posible englobar a los demás conceptos contemplados en el primer párrafo del artículo 69-B del CFF, se encuentra delimitado por lo que la autoridad diferencia, siendo este punto las instalaciones y los servicios, aunque ciertamente la vaguedad subsiste en algunas áreas del SAT.

### **3.2.2.3.- Capacidad material.**

El concepto de capacidad material es un caso muy particular, puesto que como tal no existe una definición para el mismo, ante tal situación solo queda concebir por separado su concepto, para tal efecto, el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define a la capacidad como:

#### **Capacidad**

Del lat. *capacitas*, -*ātis*.

1. f. Cualidad de capaz. Capacidad de un local. Capacidad para el cargo que se desempeña. Capacidad intelectual.
2. f. Fís. volumen (II magnitud).
3. f. Fís. Cociente entre la carga de una de las armaduras de un condensador eléctrico y la diferencia de potencial existente entre ambas, y cuya unidad es el faradio.
4. f. desus. Oportunidad, lugar o medio para ejecutar algo.<sup>387</sup>

Contemplando, adicionalmente, dos acepciones más, la capacidad de obrar y la jurídica, estableciendo para cada una lo siguiente:

**capacidad de obrar.** - 1. f. Der. Aptitud para ejercer personalmente un derecho y el cumplimiento de una obligación.

**capacidad jurídica.** - 1. f. Der. Aptitud legal para ser sujeto de derechos y obligaciones.<sup>388</sup>

<sup>387</sup> Consultado de la página en internet de la RAE. <http://dle.rae.es/?id=7HZdnLt>.

<sup>388</sup> *Ídem*.

Se puede decir que la capacidad puede definirse como la cualidad que se tiene para realizar algo o llegar a un fin específico, acrecentándolo con la potencialidad de esta, es decir, tales cualidades pueden ser ejercitadas o no, a decisión de su portador.

Adicionalmente, la capacidad puede expresarse en términos materiales e inmateriales, es así que la capacidad de un individuo para ejercer una profesión será inmaterial, mientras que las herramientas que utilice para llevarla a cabo serán de índole material.

Por ejemplo, la capacidad de un carpintero para realizar su oficio es de ámbito inmaterial, mientras que la sierra, lija, clavos, pegamento, entre otros artefactos, serán de orden material, la conjunción de ambos elementos dotará a la persona realizar operaciones comerciales o la prestación de algún servicio.

El anterior criterio es retomado por la Real Academia de la Lengua Española, pues por cuanto hace al concepto de “material”, establece:

**material**

Del lat. materiālis.

1. adj. Perteneciente o relativo a la materia.
2. adj. Opuesto a lo espiritual.
3. adj. Grosero, sin ingenio ni agudeza.
4. m. Elemento que entra como ingrediente en algunos compuestos.
5. m. Cuero curtido.
6. m. Cada una de las materias que se necesitan para una obra, o el conjunto de ellas.  
U. m. en pl.
7. m. Documentación que sirve de base para un trabajo intelectual.
8. m. Conjunto de máquinas, herramientas u objetos de cualquier clase, necesario para el desempeño de un servicio o el ejercicio de una profesión. Material de guerra, de incendios, de oficina, de una fábrica.

En el contexto en el cual se encuentra esta investigación, material quiere decir el conjunto de herramientas de cualquier clase para el desempeño de un servicio o



el ejercicio de una profesión, básicamente puede ser equiparado al concepto de activos.

En su conjunto puede decirse que la capacidad material se refiere únicamente a las herramientas físicas que requiere un contribuyente para la realización de sus actividades comerciales o prestaciones de servicios que ofrece a sus clientes, lo cual es una concepción similar a la de activos fijos e incluso a la de infraestructura, solo que la noción otorgada por la propia autoridad difiere de las mismas.

En criterios internos, la capacidad material corresponde a la suma de dos o más de los elementos contemplados en el artículo 69-B del CFF, es decir, la suma de la falta de activos y personal da como resultado la carencia de capacidad material, cuando per se, únicamente se carecería de activos o de capacidad material, resultando redundante los términos.

La redundancia en cuanto a los términos puede parecer inofensiva, no obstante, en el ámbito probatorio cobra su relevancia total, pues el contribuyente tiene que acreditar su tenencia directa como un elemento diferente al de activos fijos, personal o infraestructura.

Al no encontrar una delimitación positivada del concepto, la incertidumbre en cuanto a la demostración de la tenencia de capacidad material difiere de las demás, el contribuyente podrá demostrar la tenencia de activos, personal e inclusive de infraestructura, pero no la capacidad material como tal.

Entonces cabe preguntarse ¿cómo probar la tenencia de un elemento con un concepto tan vago que la autoridad distingue de los demás?

En efecto, si el legislador lo confirió como un concepto autónomo de los demás implica que en su concepción la capacidad material implica una condición diversa a los otros elementos, cuya correspondencia con los demás no está contemplada por precepto legal alguno y, por ende, la autoridad fiscal no se encuentra en posibilidad de ligar ni elaborar propias concepciones del elemento citado.

Es así como los conceptos de Infraestructura y capacidad material se consideran vagos, puesto que la extensión de estos es muy amplia y, de hecho, comúnmente se piensa que se engloban mutuamente, así como a los otros conceptos.

La definición de estos se realizó de forma interna, pero esto es desconocido por el contribuyente, quien en una etapa inicial no se encuentra en posibilidad de delimitar su alcance y, por ende, de elegir los medios probatorios adecuados para hacer frente al procedimiento instaurado en su contra.

Como ya se estableció, la autoridad fiscal comprendió la vaguedad de los conceptos admitidos por el legislador y los delimitó de forma que el de “infraestructura” correspondiera al bien o bienes inmuebles que el contribuyente ocupe para la realización de sus operaciones comerciales, producción o prestación de servicios.

Por su parte, la capacidad material quedó establecida como la suma de dos o más elementos; esto es, por ejemplo, la autoridad fiscal considera que el hecho de que un contribuyente no cuente directa o indirectamente con personal y activos automáticamente hace que tampoco cuente con capacidad material, mismo resultado en el supuesto de que no cuente con infraestructura y activos.

No obstante, tales delimitaciones carecen de un sustento legal que les de origen, siendo producto de la propia discrecionalidad de la autoridad que causa un perjuicio al contribuyente en la parte inicial del procedimiento, pues, como ya se mencionó, si un concepto de ley no es claro, tampoco lo serán los medios probatorios con los cuales se acredite su existencia.

Es decir, la incertidumbre conceptual no encuentra solución en norma alguna, sino en la discrecionalidad y el conocimiento empírico de la propia autoridad, la cual es juez y parte en la ejecución del procedimiento en comento, aspecto del todo desfavorable para los contribuyentes sometidos al mismo, quienes tienen un amplio espectro de incertidumbre por vencer.

A pesar de lo anterior, los peligros que pueda originar la discrecionalidad de la autoridad parecen crecer en forma exponencial con relación al análisis del artículo de ley, lo cual implica un mayor grado de incertidumbre para el propio contribuyente, quien se encuentra sujeto a un criterio desconocido del todo con sanciones muy importantes a pleno criterio de la autoridad fiscal.

Ahora se detallará la concepción del SAT respecto al concepto de capacidad material, aspecto de vital importancia para verificar su grado de discrecionalidad.

### 3.2.2.3.1.- La concepción de capacidad material de conformidad con el SAT.

Por su parte, la AGGC estima que:

“Estas Administraciones Centrales consideran como parte de la Infraestructura o capacidad material de una sociedad, los conceptos de propiedades, planta y equipo establecidos en la Norma de Información Financiera A-6 “Propiedades, planta y equipos”, así como al conjunto del personal y activos que permitieran realizar sus actividades.

También es la capacidad operativa y económica que debe tener el contribuyente para poder llevar a cabos sus operaciones y/o giro.”<sup>389</sup>

Como fue posible observar con anterioridad, para la AGGC el concepto de infraestructura es el mismo que el de capacidad material, y ambos no se encuentran definidos del todo, por ende, la vaguedad del concepto continúa en aras de un probable abuso dentro de la motivación de las facultades discrecionales del SAT.

Por su parte, la AGAFF estima que por capacidad material entiende:

“se considera como capacidad material al conjunto de elementos necesarios, suficientes y coherentes al tipo de servicio que presta, para el funcionamiento y desarrollo de una actividad.”<sup>390</sup>

Resulta curioso que la AGAFF defina a la capacidad material como la suma de elementos necesarios y coherentes para realizar las actividades consignadas en los comprobantes fiscales, sin implicación textual alguna con el concepto de infraestructura, con ello se delimita este concepto, pero se engloba a dos elementos más dentro de los contemplados por el artículo 69-B del CFF.

Lo anterior implica que este elemento no pueda invocarse por si mismo, sino como consecuencia de la suma de dos elementos, por lo que se puede dilucidar

<sup>389</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

<sup>390</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

que la ausencia de uno solo de estos elementos impide la configuración del elemento de la capacidad material.

Un aspecto interesante, es que en la definición de este elemento la AGAFF retoma el concepto de suficiencia, acotado en la exposición de motivos del artículo 69-B del CFF, lo que refuerza el punto de que la autoridad puede y hará manifestaciones sobre si los elementos acreditados por el contribuyente son suficientes para realizar las operaciones reportadas en sus CFDI.

En esta tesitura, elementos, numero de operaciones, monto de ingresos y la naturaleza de las actividades realizadas podrán ser examinadas al criterio de la autoridad a fin de determinar no solo la suficiencia, sino la coherencia de lo manifestado por el contribuyente, lo cual excede sus facultades discrecionales desde el punto de vista fáctico.

### **3.2.3.- Listado de presuntos y la dignidad del contribuyente.**

Una vez que quedó establecido el problema semántico imperante en los conceptos que integran el primer objeto del procedimiento en análisis y que, consecuentemente, tutelan el inicio del procedimiento y los criterios que fundamentarán la facultad discrecional de la autoridad fiscal, es posible analizar el mismo inicio del procedimiento en cuestión.

El listado provisional contempla dos de los tres medios de notificación que el artículo 69-B del CFF, prevé para dar inicio al procedimiento, en efecto, no basta con la notificación que actualmente se realiza mediante buzón tributario al contribuyente, sino que además es menester publicar su nombre o razón social y su RFC tanto en la página de internet del SAT, como el DOF.

En esta tesitura el orden otorgado para tales notificaciones estipula que la primera de ellas deberá ser la realizada de forma directa y personal al contribuyente mediante su buzón tributario, por lo cual cabe la posibilidad de una incongruencia de la propia norma al establecer medidas excepcionales de notificación, encaminadas tal parece, solo a desprestigiar al contribuyente en cuestión.

Ahora bien, “La notificación puede ser entendida como un medio de comunicación procesal mediante el cual, de acuerdo con las formalidades legales establecidas, se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona que se le reconoce como interesado en su conocimiento o se le requiere para que cumpla un acto procesal.”<sup>391</sup>

Básicamente, en el presente caso, la notificación es poner al tanto al contribuyente que se encuentra sujeto a un procedimiento y de la forma como se llevará a cabo, con especial énfasis a su participación dentro del mismo, teniendo que esta circunstancia se cumple con el primer medio, es decir, con la enviada mediante buzón tributario.

La congruencia normativa se rompe al momento de que la notificación excede ese propósito, afectando la dignidad del contribuyente aún y cuando apenas ha iniciado el procedimiento y no se tienen factores clave que indiquen concretamente conducta ilícita que la autoridad presume.

En efecto, si se consideraran las listas como una notificación las mismas carecerían totalmente de motivación, el contribuyente sabría que está sujeto al procedimiento, pero no las causas o motivos que llevaron a la autoridad a instaurar el procedimiento, por lo tanto, carecen de un vital elemento sustancial de la notificación y, por tanto, no puede ser considerada como una notificación válida.

No obstante, a pesar de su nula aportación a los fines de una notificación para el contribuyente sujeto al procedimiento, tal parece que la notificación se encuentra dirigida a terceros, es decir, a clientes y proveedores de este, como una especie de advertencia respecto a las consecuencias potenciales que tal suceso indica.

En este contexto, es decir, si se considera a los listados como una notificación a terceros, carecería también de todo objeto, puesto que la participación dentro del proceso para estos sujetos no se encuentra garantizada, ni es posible en términos legales, pues tal participación será posible una vez que haya terminado el procedimiento respecto al contribuyente enlistado.

De igual forma, el listado carecería de la motivación mínima que permita conocer a los terceros los motivos específicos por los cuales la autoridad inicia el

<sup>391</sup> Lammoglia Riquelme, Balam, *Derecho procesal fiscal y aduanero*, México, Novum, 2018, p. 41.

procedimiento, impidiendo la formación de una opinión fundada a los clientes y proveedores respecto a la real situación del contribuyente enlistado.

No obstante, los listados siguen siendo publicados como parte de una notificación inicial, lo cual genera una afectación directa a los contribuyentes contemplados en la misma, pues solo basta con pensar en el daño a su imagen empresarial o comercial que implica la sujeción a un procedimiento de estas características.

Tal perjuicio viene ligado a la imagen que tiene la autoridad fiscal para los propios contribuyentes, quienes evitarán cualquier conflicto, en la medida de lo posible, con ella; los riesgos de evitar relaciones comerciales con los contribuyentes contemplados en las listas son mucho menores que verse involucrados de una forma más consistente con ellos.

En efecto, el contribuyente enlistado pierde clientes y proveedores por ese simple motivo, afectando sus actividades comerciales o de prestación de servicios desde un inicio, una forma de adelantar las consecuencias que tendría cuando, en su caso, sea contemplado en un listado definitivo.

Cabe analizar que esta afectación no se traduce en afectaciones inmediatas o presentes, es decir, que los actuales clientes y proveedores pretendan dejar de tener relación alguna con el contribuyente sujeto al procedimiento, sino que también propiciaría que los clientes y proveedores que quisieran tener relaciones comerciales con los mismos se alejen de tal intención.

De hecho, si se toma al cuerpo normativo de combate a las operaciones simuladas dentro del CFF de una forma sistemática, se podrá concluir que, “cortar” las operaciones comerciales del contribuyente sujeto a procedimiento es uno de los objetivos de este sistema de normas, ejemplo de ello es la sanción contenida en el inciso c) de la fracción X del artículo 17-H del citado cuerpo normativo.

El criterio es simple, “si es que se piensa que un contribuyente vende facturas entonces hay que impedir que siga emitiendo facturas”, la cancelación del sello digital es la medida definitiva, pero ella solo podrá aplicarse una vez concluido el procedimiento, en esta tesitura ¿cómo se podrá lograr la inhibición sin tener que llegar a la conclusión del procedimiento?

La respuesta parece coincidir con la publicación del listado de presuntos, logrando de forma indirecta el efecto final respecto a la emisión de comprobantes fiscales por parte de determinados contribuyentes.

### **3.2.3.1.- El listado de presuntos en cifras.**

Actualmente las cifras relativas al listado de presuntos son información pública un tanto difuminada por el SAT, puesto que no existen datos o cifras oficiales, sino que solo obran las bases de datos duros para que cada persona extraiga los números por sí misma, lo cual genera la duda razonable de cómo fue reformado el artículo y cómo es que se tiene la certeza de su eficacia sin datos que lo sustenten.

Lo anterior es confirmado por el Mtro. Oscar Molina Chie, actual Administrador General de la AGGC del SAT, quien apunta:

“...a la fecha no existe oficialmente ninguna información sobre el desempeño que ha tenido la herramienta para combatir el tráfico de comprobantes fiscales.<sup>392</sup>”

En este sentido, el mismo órgano encargado de su aplicación carece de datos estadísticos respecto a sus efectos, lo cual causa incertidumbre respecto a los resultados esperados y objetivos reales, este punto será analizado con posterioridad dentro del presente escrito, por lo pronto se analizarán los datos obtenidos del listado de presuntos actual.

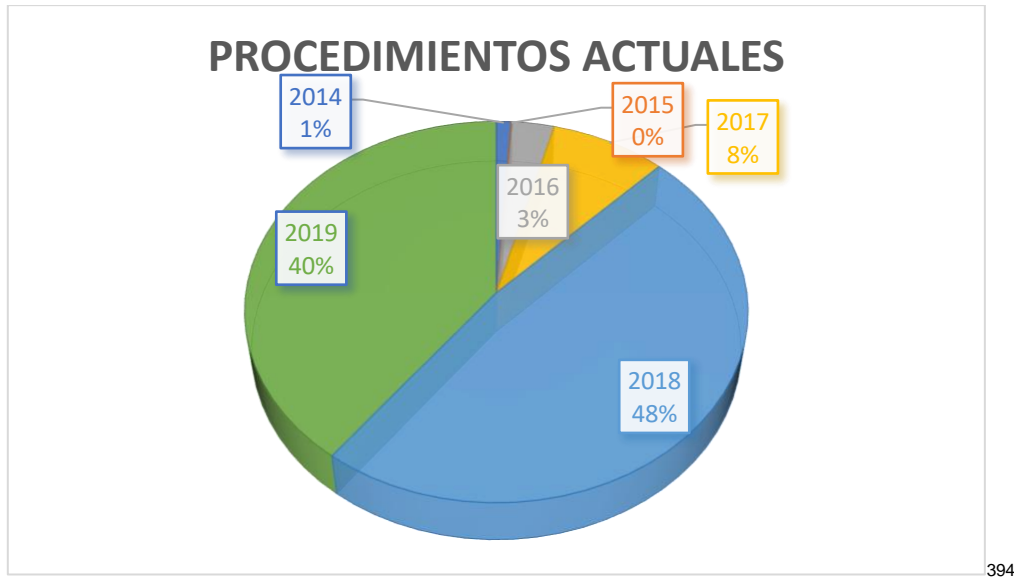
El listado de presuntos aún se integra por procedimientos iniciados desde 2014 hasta el mes de abril de 2019, es decir, los contribuyentes contemplados en este listado aún se encuentran esperando una resolución dentro de su respectivo procedimiento, contabilizándose puntualmente de la siguiente manera:

- Iniciados en 2014: 16 procedimientos.
- Iniciados en 2015: 1 procedimiento.
- Iniciados en 2016: 46 procedimientos.
- Iniciados en 2017: 126 procedimientos.

<sup>392</sup> Molina Chie, Oscar, “*Dos adiciones que aceleran el combate a la evasión*”, *Tiempo de derechos*, México, No.6, octubre, 2018, p. 37.

- Iniciados en 2018: 742 procedimientos.
- Iniciados en 2019: 612 procedimientos.<sup>393</sup>

El índice de procedimientos por año de inicio se ilustra de la siguiente forma:



Fuente: Elaboración propia.

Tomando en cuenta lo anterior, se estaría hablando que, al menos un 60% de los procedimientos iniciados se encuentran fuera del plazo legal para resolver, si se aplicara el artículo reformado; esta cifra es benevolente puesto que se estima que la mitad de los procedimientos iniciados en 2019 también se encuentran fuera de los plazos actuales.

Ello se traduce en una afectación a la dignidad de todos los contribuyentes que, sin ninguna consecuencia para la autoridad, siguen soportando violaciones en su dignidad en un estado invariable, si bien su afectación no es cuantificable es menester que toda autoridad se concentre en evitar cualquier violación a los derechos humanos y fundamentales de los gobernados.

Ahora, es menester presentar las soluciones implementadas por el legislador para permear la situación antes expuesta.

<sup>393</sup> Cifras tomadas por el periodo comprendido del 01 de enero de 2014 al 25 de abril de 2019.

<sup>394</sup> Datos públicos obtenidos del listado de presuntos, consultable en: [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html)



### 3.2.3.2.- La solución de la reforma, los listados de desvirtuados y sentencias favorables.

Como parte de la reforma acaecida al precepto legal en comento en fecha 25 de junio de 2018, se insertaron las figuras de los listados de desvirtuados y de sentencias favorables, ello en clara respuesta a la consecuencia resultante de la afectación inicial producida al contribuyente con la publicación de sus datos de identificación dentro del listado de presuntos.

Este intento de resarcir el daño causado a los contribuyentes implica una cosa, el reconocimiento implícito de que ese daño fue causado, pues de no ser considerado así por la autoridad fiscal simplemente habría eliminado los datos de los contribuyentes del listado de presuntos y el listado general.

No obstante, optaron por elaborar un listado con la intención de “restaurar” la dignidad y honra del contribuyente, pero ¿cumple con su objetivo?, cabe darse una idea de la forma en la que tales listados se encuentran publicados, siendo el siguiente un ejemplo:

1 Información actualizada al 26 de septiembre de 2018			
2 Listado completo de contribuyentes (Artículo 69-B del CFF)			
3 No.	RFC	Nombre del Contribuyente	Situación del contribuy
4	1 AAA091014835	AQUAERIS ACUACULTURA Y ARQUITECTURA SUSTENTABLE, S.C.	Desvirtuados
5	2 AAA100303L51	INGENIOS SANTOS, S.A. DE C.V.	Desvirtuados
6	3 ACE121002N40	AGUILAS DEL CENTRO, S. DE R.L. DE C.V.	Desvirtuados
7	4 ACO131014DC4	ALEPPO CONSULTORES, S.A. DE C.V.	Desvirtuados
8	5 AER091209LT2	AERARIUM S.A. DE C.V.	Desvirtuados
9	6 AEX131014G81	ATRIUM EXXL, S.A. DE C.V.	Desvirtuados
10	7 AGC140411FX5	ALEO GRUPO CONSTRUCTOR, S.A. DE C.V.	Desvirtuados
11	8 AIN061226CY2	AZCAPOTZALCO- LORETO INMOBILIARIO, S.A. DE C.V.	Desvirtuados
12	9 AMA071219ED6	ARRENDADORA MAGA, S.A. DE C.V.	Desvirtuados
13	10 AME931004D80	ADEN DE MEXICO, S.A. DE C.V.	Desvirtuados
14	11 AMO590630LA9	COMPAÑÍA AZUCARERA DE LOS MOCHIS, S.A. DE C.V.	Desvirtuados
15	12 APT040201KA5	ACTITUD POSITIVA EN TONER, S. DE R.L. M.I.	Desvirtuados
16	13 ARI841214IK4	ARINCO, S.A. DE C.V.	Desvirtuados

1				
2				
3	Número y fecha de oficio global de presunción	Publicación página SAT presuntos	Número y fecha de oficio global de presunción	Publicación DOF presuntos
4	500-05-2016-38728 de fecha 16 de diciembre de 2016	1/1/2017	500-05-2016-38728 de fecha 16 de diciembre de 2016	19/1/2017
5	500-05-2017-38736 de fecha 01 de diciembre de 2017	1/12/2017	500-05-2017-38736 de fecha 01 de diciembre de 2017	26/12/2017
6	500-05-2015-10122 de fecha 31 de marzo de 2015	1/4/2015	500-05-2015-10122 de fecha 31 de marzo de 2015	15/4/2015
7	500-05-2017-16054 de fecha 28 de abril de 2017	1/5/2017	500-05-2017-16054 de fecha 28 de abril de 2017	29/5/2017
8	500-05-2014-10543 de fecha 31 de marzo de 2014	1/4/2014	500-05-2014-10543 de fecha 31 de marzo de 2014	11/4/2014
9	500-05-2017-16054 de fecha 28 de abril de 2017	1/5/2017	500-05-2017-16054 de fecha 28 de abril de 2017	29/5/2017
10	500-05-2017-16054 de fecha 28 de abril de 2017	1/5/2017	500-05-2017-16054 de fecha 28 de abril de 2017	29/5/2017
11	500-05-2015-34025 de fecha 30 de octubre de 2015	1/11/2015	500-05-2015-34025 de fecha 30 de octubre de 2015	12/11/2015
12	500-05-2016-38710 de fecha 01 de diciembre de 2016	1/12/2016	500-05-2016-38710 de fecha 01 de diciembre de 2016	15/12/2016
13	500-05-2016-38710 de fecha 01 de diciembre de 2016	1/12/2016	500-05-2016-38710 de fecha 01 de diciembre de 2016	15/12/2016

1				
2				
3	virtuados	Número y fecha de oficio global de contribuyentes que desvirtuaron	Publicación DOF desvirtuados	Número y fecha de oficio global de definitivos
4		500-05-2017-38533 de fecha 13 de octubre de 2017	2/11/2017	
5		500-05-2018-27096 de fecha 25 de septiembre de 2018		
6		500-05-2017-2532 de fecha 06 de marzo de 2017	21/3/2017	
7		500-05-2017-38533 de fecha 13 de octubre de 2017	2/11/2017	
8		500-05-2015-9248 de fecha 25 de marzo de 2015	15/4/2015	
9		500-05-2017-38533 de fecha 13 de octubre de 2017	2/11/2017	
10		500-05-2018-8157 de fecha 09 de marzo de 2018	13/4/2018	
11		500-05-2017-2532 de fecha 06 de marzo de 2017	21/3/2017	
12		500-05-2018-27096 de fecha 25 de septiembre de 2018		
13		500-05-2018-8157 de fecha 09 de marzo de 2018	13/4/2018	

395

Formalmente en esos términos se publica el listado de desvirtuados y el de sentencias favorables mantiene un formato similar, tan solo añadiendo los datos del juicio por el cual se obtuvo tal sentencia; el punto a resaltar es que no existe pronunciamiento alguno respecto a la forma en el que el contribuyente logró desvirtuar u obtener su sentencia favorable.

En este sentido, la dignidad del contribuyente no queda restaurada del todo, al igual que la confianza de sus proveedores y clientes, puesto que solamente se establece que obtuvo una resolución favorable, no obstante, esta puede obtenerse por deficiencias formales, es decir, existe la posibilidad de que el contribuyente sí se encuentre realizando venta de facturas.

En dado caso, tal listado tendría que establecer si el recurso o sentencia favorable fue obtenido por elementos de fondo o de forma, máxime si se considera que las facultades discrecionales de la autoridad fiscal se mantienen, siendo posible que instaure otro procedimiento por un ejercicio o periodo diferente al ya revisado.

### 3.2.4.- La ausencia de regulación del segundo procedimiento y la reserva de ley.

Uno de los aspectos cruciales que fueron modificados por la reforma de fecha 25 de junio de 2018, fue la unificación de normas que regulaban el procedimiento, añadiendo al CFF aquellas que se encontraban tanto en el propio RCFF como en

<sup>395</sup> Datos públicos obtenidos del listado de presuntos, consultable en: [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html)

la RMF, concretamente las que establecían la posibilidad de la autoridad emitiera un requerimiento y de que el contribuyente solicitara una prórroga.

La razón era que en criterios jurisdiccionales se estimaba que el hecho de que el RCFF (y por ende de la RMF), contravenían el principio de reserva de ley, estableciendo lo siguiente:

El artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, al prever la posibilidad de un requerimiento de información adicional al contribuyente, ... establecido en el artículo 69-B del propio código, transgrede los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica, ya que ese segundo requerimiento y el plazo adicional no están contenidos en el ordenamiento que se reglamenta.<sup>396</sup>

Doctrinariamente, el principio de reserva de ley "...atañe a la relación que adopta la ley con respecto a las demás normas que no tienen el mismo rango, ..." <sup>397</sup>, esto es, una relación de supra a subordinación, por medio de la cual las leyes secundarias no pueden exceder lo dispuesto por leyes de superior jerarquía, en el positivismo más puro.

Es posible hablar de una reserva de ley absoluta y una relativa, pero siempre sujetas al principio de jerarquía normativa, de este modo la reserva de ley absoluta se establece

"...cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva por la ley formal y, por consiguiente, la materia que ha sido reservada no puede ser regulada por normas secundarias, por lo cual no existe la posibilidad de que las leyes primarias contengan remisiones a normas de rango no legal, esto es, delegación de competencias del legislador al poder ejecutivo, porque esta especie de reserva implica la exigencia reguladora de la sustancia y la preferencia de ley o jerarquía normativa."<sup>398</sup>

<sup>396</sup> "PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 70 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER EN EL PROCEDIMIENTO RELATIVO LA POSIBILIDAD DE UN SEGUNDO REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y UN PLAZO ADICIONAL PARA PROPORCIONARLA, NO ESTABLECIDOS EN EL PROPIO CÓDIGO, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA" Tesis aislada (I Región) 8o.50 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, libro 41, tomo II, abril de 2017, p.1780.

<sup>397</sup> Hernández Monreal, Efrén, *El presupuesto del hecho imponible y la base medible. Análisis de su coincidencia en el impuesto sobre la renta mexicano*, México, Thompson Reuters, 2017, p. 33.

<sup>398</sup> *Ibidem*, p.34.

Como el caso que nos ocupa, en el que el reglamento, como obra del ejecutivo, excedió lo plasmado por el legislador en la forma del CFF, sin dejar de observar el caso de la RMF, que como obra del Jefe del SAT, resulta tener un menor rango normativo, ahora bien, ello no implica que no sea posible armonizar la ley con los reglamentos o normas secundarias, en este sentido:

“La reserva de ley relativa es aquella que permite la colaboración reglamentaria por razones de eficacia administrativa en las fuentes secundarias de la materia normativa; este diferimiento de la materia reservada al órgano legislativo no es al arbitrio, y en ningún caso comprende una delegación de facultades en blanco, ya que se encuentra condicionado al seguimiento de directrices expresamente señaladas por la ley a las que habrá de ajustarse.”<sup>399</sup>

No obstante, en el caso que nos ocupa, el CFF no realizaba remisión alguna al RCFF o a la RMF, por lo tanto, se entiende violado el principio de reserva de ley; cabe mencionar que el efecto material de la violación sugerida recae en que el contribuyente no tiene certidumbre respecto de su actuar dentro del procedimiento.

Se considera lo anterior puesto que los detalles de un procedimiento se encuentran “escondidos” en diversas disposiciones sin remisión directa alguna por parte de la ley, lo cual genera incertidumbre y una afectación al debido proceso cuyo fundamento es desconocido para el contribuyente.

Siguiendo el ejemplo anterior que, como se estableció, fue corregido con la reforma del 25 de junio de 2018, prevalece un aspecto fuera del precepto legal en análisis: se trata del procedimiento dirigido a los contribuyentes que adquirieron los comprobantes fiscales dejados sin efectos, es decir, el segundo procedimiento en su totalidad.

Actualmente es la regla 1.5 de la RMF para 2018 la que refiere:

1.5. Procedimiento para acreditar que efectivamente se adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales

<sup>399</sup> *Ibidem*, p.35.

...

La autoridad podrá requerir información o documentación adicional, a efecto de resolver lo que en derecho proceda. El contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir del día hábil siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación del requerimiento, para proporcionar la información y documentación solicitada, dicho plazo se podrá ampliar por diez días más, siempre que el contribuyente presente su solicitud dentro del plazo inicial de diez días.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, en caso de que el contribuyente no proporcione la información y documentación requerida, o bien se proporcione incompleta, la autoridad valorará su situación únicamente con las pruebas aportadas y resolverá lo que en derecho proceda.

El plazo máximo con el que contará la autoridad para resolver si el contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan dichos comprobantes, será de treinta días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información.<sup>400</sup>

En esta tesitura, y siguiendo el criterio que siguió la reforma de fecha 25 de junio de 2018, tal procedimiento debe de encontrarse regulado en el CFF y no así en la RMF, subsistiendo la violación al principio de reserva de ley y creando incertidumbre jurídica en los contribuyentes.

Cabe aclarar que en el procedimiento en comento no se establece una consecuencia jurídica para el caso en el que la autoridad exceda el plazo de 30 días para emitir su resolución, no obstante, por analogía puede ser aplicable el precepto referente a la resolución dentro del primer procedimiento, esto es, que la resolución emitida fuera de plazo no tendrá efecto legal alguno.

### **3.3.- Los problemas en la ejecución y resolución del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.**

Como es posible esperar, los problemas formales en la norma trascienden a su ámbito de aplicación, dentro del mismo, el actuar de la autoridad fiscal, los

<sup>400</sup> Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, regla 1.5.

tribunales e incluso la PRODECON tiende a ser errática, apenas habituados a resolver procedimientos cuyo objeto es 100% fáctico mediante una norma fundante deficiente.

La indeterminación probatoria es el mayor de estos problemas pues afecta a todas las esferas decisorias y al propio contribuyente, es sin duda el mayor foco de incertidumbre en un procedimiento cuyos efectos sancionadores son vitales para el contribuyente sujeto a él.

Pero no se dejarán otros aspectos de aplicación que, en muchos casos, pasan inadvertidos no solo para los juzgadores, sino para los demás operadores jurídicos quienes cuentan con una moderada gama de violaciones que bien pudiesen argumentar frente a una autoridad formal o formal y materialmente jurisdiccional.

Ello es importante, puesto que solo de esa forma se otorga la posibilidad de que el juzgador tome las riendas de un neoconstitucionalismo naciente e inicie a hacer cambios positivos dentro de nuestro sistema jurídico; en esta tesitura, se expondrán los casos más relevantes dentro de la aplicación del artículo de ley que se analiza.

### **3.3.1.- La indeterminación probatoria como generadora de casos difíciles.**

Como una consecuencia de la vaguedad y ambigüedad de los conceptos fundamentales que comprenden el primer objeto dentro del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF, se tiene una indeterminación probatoria respecto a estos últimos ¿cómo probar algo que no se tiene claro qué es?

En efecto, el contribuyente, como sujeto pasivo dentro del procedimiento, se encuentra en una total incertidumbre jurídica respecto a los documentos que puede proporcionar a la autoridad fiscal a fin de acreditar la tenencia directa o indirecta de un aspecto conceptual creado por la propia autoridad, que, como fue posible observar, tampoco tiene un criterio unificado al respecto.

De esta forma, los procedimientos distan mucho de un clásico procedimiento fiscal con resultados previsibles, no solo desde el punto de vista del objeto fáctico,

sino desde el punto de vista formal dentro del propio precepto legal, puesto que al no poseer un concepto unificado y mucho menos dar a conocer uno al contribuyente, la certidumbre se incrementa exponencialmente.

Por parte de la autoridad fiscal esto parece ser una feliz coincidencia, puesto que la indeterminación robustece su discrecionalidad y propicia resultados negativos para el contribuyente en la gran mayoría de los casos, no obstante, el asunto se complica para los órganos, tanto para los formalmente jurisdiccionales como para los formal y materialmente jurisdiccionales.

Se habla de casos difíciles puesto que su solución requiere de un estudio individualizado caso por caso, para entender la forma de operar de cada contribuyente, así como su situación comercial que implica la necesidad o no de tales elementos, la subcontratación de estos o la suficiencia de los que acreditó contar para realizar las actividades por las cuales facturó.

La resolución de juicios “caso por caso” resulta ser plausible, pero ¿esto no puede evitarse? Se considera que si la autoridad fiscal determinara conceptos genéricos y determinados se otorgaría certidumbre a los contribuyentes, quienes estarían en posibilidad de allegarse de la documentación comprobatoria que efectivamente acreditará a los ojos de la autoridad la efectiva tenencia de los elementos.

A continuación, se observará la actual incertidumbre que se maneja en el ámbito probatorio, por parte de la autoridad fiscal, así como la forma en la que se pretende resolver un procedimiento con base en la documentación exigida a los contribuyentes.

### **3.3.1.1.- La indeterminación probatoria en el concepto de activos.**

Iniciando por los activos, independientemente de las múltiples connotaciones que esta palabra pueda poseer, la AGGC sostiene que:

“La documentación que el contribuyente debe adjuntar es toda aquella con la que acredite que cuenta o contaba con bienes tangibles que utilicen para la realización de

sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio o por el transcurso del tiempo.

Debe constar en el balance general, facturas, registros y la acreditación de existencia y ubicación física, reportes de depreciación.

Los contribuyentes deberán proporcionar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a esta Autoridad Fiscal a notificarlos, como lo establece el artículo 69-B del CFF.”<sup>401</sup>

El criterio de la AGGC se limita a tres aspectos importantes: 1) contabilidad (balance general, facturas, registros, reportes de depreciación); 2) documentos que acrediten la existencia (que son elementos indeterminados); 3) la documentación que el contribuyente considere pertinente para desvirtuar la presunción de la autoridad.

Por cuanto hace al único aspecto determinado, que es la contabilidad, la misma se considera inapropiada para demostrar la existencia de un elemento fáctico, puesto que son manifestaciones unilaterales del contribuyente y por ello su valor probatorio se demerita dentro del presente procedimiento.

En este sentido, se tiene que la AGGC no ofrece con certeza una base de documentación que pueda soportar la existencia de los elementos citados en el primer párrafo del artículo 69-B del CFF, lo cual habla del nivel de incertidumbre imperante no solo en el contribuyente, sino en la propia autoridad fiscal.

Lo anterior es aceptado plenamente por la AGAFF, al indicar puntualmente que:

“Se informa que de conformidad con lo establecido en segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información

<sup>401</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.



que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos.”<sup>402</sup>

Es decir, no ofrece certeza o pronunciamiento alguno respecto a documentos base que permitan al contribuyente acreditar la existencia de los elementos necesarios para realizar sus operaciones amparadas en los comprobantes fiscales expedidos, más aún, parece ser un hermetismo ligado a la percepción de eficacia del procedimiento.

Tal parece que la reticencia de la autoridad por aclarar el aspecto probatorio se debe a la percepción de que estarían dando “la llave” a los contribuyentes para burlar el procedimiento, cuando lo único que provocaría es un mayor grado de certeza en los mismos, impidiendo que cualquier contribuyente sufra las sanciones respectivas por aspectos plenamente formales.

Resulta oportuno aclarar que, en efecto, la referencia a cada una de las actividades desarrolladas por el contribuyente resulta imposible, pero también lo es que es posible hablar de una generalidad y establecer documentos base para cada elemento, de conformidad a su concepción del mismo, lo cual ofrece un espectro de certeza adicional.

### **3.3.1.2.- La indeterminación probatoria en el concepto de infraestructura y capacidad material.**

Cabe mencionar que para la AGGC ambos conceptos son sinonimos, implicando los mismos elementos, por lo tanto se engloban en este apartado; en este sentido la AGGC indica que:

“La documentación que el contribuyente debe adjuntar es toda aquella con la que acredite el acervo físico y material que permite el desarrollo de la actividad, así como títulos de propiedad, facturas del mobiliario, maquinarias, registros del área donde se encuentran ubicadas las plantas o los activos fijos, acreditación de existencia física, capacidades de las plantas, reportes de depreciación, reportes del personal que opera

<sup>402</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

la maquinaria y del personal: nomina, recibos, contratos colectivos, listados asistencia, participaciones en cursos y capacitaciones, registros ante las instituciones de seguridad social.

Los contribuyentes deberán proporcionar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a esta Autoridad Fiscal a notificarlos, como lo establece el artículo 69-B del CFF.”<sup>403</sup>

Respetando en todo momento su anterior criterio conceptual, la infraestructura se acreditará demostrando la tenencia de activos fijos y personal, estableciendo una base aceptable de documentación comprobatoria para demostrar la tenencia directa de los mismos, ello representa un gran avance pero no es suficiente.

Lo anterior, puesto que deja en incertidumbre a aquellos contribuyentes que cuenten con estos elementos de forma indirecta, no obstante, es un gran parámetro para iniciar a establecer una base cierta de documentación mediante la cual el contribuyente pueda tener la certeza de documentar debidamente la tenencia de tales elementos.

Cabe aclarar que, si se es estricto, la documentación a que hace referencia la AGGC, solo acreditaría la propiedad de los elementos, pero no su uso específico en determinado espacio temporal, ello es uno de los grandes conflictos dentro del procedimiento en análisis que requiere de una reflexión mucho más profunda.

Por su parte, la AGAFF, continúa estableciendo:

“Se informa que de conformidad con lo establecido en segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos.”<sup>404</sup>

<sup>403</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

<sup>404</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

Tal parece que los criterios innovadores proceden de la AGGC, a pesar de que su nivel de contribuyente publicados es mucho menor, ello implica tanto las características de sus funciones como la clase de contribuyentes con los cuales se desenvuelven, mismas que son del todo distintas.

Ahora bien, como en el párrafo anterior, la autoridad se reusa a dar un panorama general del material probatorio, más aún, del objeto probatorio que debe demostrar el contribuyente, a pesar de contar con un criterio bien definido respecto a la definición de los elementos tratados en este punto.

### **3.3.2.- La notificación inicial del segundo procedimiento.**

Recordando la estructura del segundo procedimiento, este inicia con la publicación de los datos de identificación del contribuyente sujeto al primer procedimiento en la página del SAT y en el DOF, mediante el listado definitivo de contribuyentes que no lograron desvirtuar la presunción de la autoridad fiscal.

Es la publicación realizada en el DOF la que declara iniciado el plazo de 30 días para aportar la documentación que estimen pertinente a fin de acreditar la existencia de la operación consignada en los comprobantes fiscales que el contribuyente enlistado le haya expedido o bien, dicho plazo puede utilizarlo para corregir su situación fiscal, autocorrigiéndose mediante declaración complementaria.

En este sentido, no existe una notificación personal al contribuyente que recibió los comprobantes fiscales que lo sujete al procedimiento para acreditar la existencia de sus operaciones, causando con ello una violación al debido proceso, pues muchas veces los contribuyentes no se enteran de la situación en la que se encuentran sus proveedores.

De conformidad con Pérez Dayán: "... de nada serviría la observancia de toda una serie de etapas, subsecuentes unas de otras y orientadas a un fin común, si su resultado no es comunicado a los administrados afectados o interesados, que les permita, de así estimarlo prudente,

conocer y defenderse oportunamente del mismo, evitando ser agraviados en sus intereses jurídicos en forma ilegal o arbitraria, o bien para cumplir espontáneamente con sus postulados.”<sup>405</sup>

En efecto, aunque el razonamiento anterior pudiese referirse a la notificación de una resolución a la parte afectada dentro de un procedimiento, no hay que perder de vista que la resolución al primer procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF afecta tanto al contribuyente que participó en él como a aquel que obtuvo los comprobantes fiscales que se dirimen en el mismo.

De tal forma que los contribuyentes se dan por notificados mediante un listado que carece de toda fundamentación y motivación al respecto, ya que solo contiene los datos de identificación de su proveedor, es en este sentido en donde se genera una indeterminación probatoria al no saber qué elementos ya fueron aportados por su proveedor y que pudiesen ser complementados.

La división de espectros probatorios sesga desde un principio el criterio de la autoridad, pues bastaría con imaginarse la posibilidad de que cliente y proveedor acudieran conjuntamente a demostrar la existencia de los elementos fácticos que constituyen el objeto del procedimiento en comento.

### **3.3.3.- La reclasificación del objeto en la resolución: de inexistencia a simulación.**

La indeterminación, ambigüedad y vaguedad en cuanto a los conceptos anteriormente descritos causan incertidumbre en contribuyente en cuanto al objeto del procedimiento, afectando su defensa ante la autoridad fiscal, no obstante, no se trata de la única discordancia conceptual inserta en el artículo de ley fundante del procedimiento en análisis.

Dentro de su último párrafo se realiza una “reclasificación” del objeto del procedimiento, determinando que las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales no se considerarán inexistentes, sino operaciones simuladas, la diferencia entre tales conceptos es abismal.

<sup>405</sup> Pérez Dayán, Alberto, *Teoría general del acto administrativo*, 5ª ed., México, Porrúa, 2016, p. 87

Partiendo de la concepción de Sánchez Belmont, con base a su metodología de la contrainteligencia, es menester atender la diferencia conceptual entre la simulación y la disimulación, al respecto indica:

“En este subtema lo abordo bajo el esquema del análisis de contrainteligencia, en virtud de que en esta ciencia permite visualizar el concepto de la simulación y disimulación, donde el propio manual de la Secretaría de la Defensa, expone que la simulación es una operación positiva y la disimulación atiende a ser una operación negativa, pero ambas con la finalidad de protección de información.”<sup>406</sup>

En ese sentido, la simulación tiene como fin la protección de algún tipo de información, que en el caso en estudio bien podría ser la propia realidad de los hechos acontecidos en el mundo fáctico o de los actos jurídicos deseados por sobre los aparentes, ahora bien, siendo que el objeto de ambas figuras es el mismo, resulta indispensable comprender las calidades de figuras positivas o negativas.

Al respecto, el mismo autor indica:

“Una operación simulada presenta una acción positiva previamente programada y tiene adjunto una operación que, de forma mínima, cubre la primera, para tener un efecto eficaz, la disimulación es una operación que cubre a la principal, esta última de mayor aspecto para ser observada de forma objetiva; sin embargo, en la primera se puede observar de forma objetiva por la red de vínculos funcionales que la dirigen hacia la eficacia.”<sup>407</sup>

En esta tesitura, la simulación implica una operación positiva al comprender una acción cuya vertiente se aleja de los efectos realmente buscados por sus perpetradores, mientras que la disimulación implica una operación pasiva al únicamente servir de “velo” protector de la simulación, siendo este “velo” lo que se encontraría objetivamente a la vista.

<sup>406</sup> Sánchez Belmont, Óscar, *Contrainteligencia tributaria. Moderna metodología de análisis para la comprensión de operaciones simuladas y otras acciones delictivas en el sistema financiero y fiscal*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2016, p. 65.

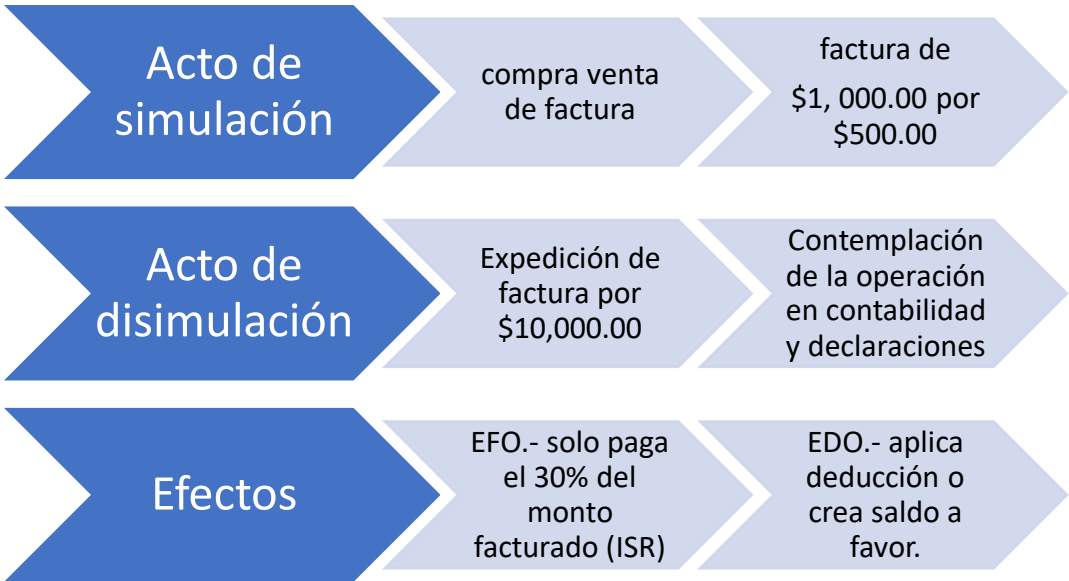
<sup>407</sup> *Ibidem*, p. 67.

La eficacia de tal operación depende de la red creada con la simulación, que implica el ingenio para crear las consecuencias realmente deseadas, por otra parte la disimulación implica el genio para aparentar que tales consecuencias son acordes a las consecuencias virtualmente deseadas y que figurarán ante terceros como un acto público evidente.

De hecho, para Bermont, “La simulación requiere de una declaración deliberadamente disconforme con la intención; que ésta haya sido concertada entre las partes y cuya finalidad es la de engañar a un tercero.”<sup>408</sup>, pero el tercero será engañado por la disimulación del acto en sí, y será afectado por la simulación del acto, que es la base efectiva del engaño.

Poniendo en contexto lo anterior con el caso en análisis puede establecerse que la compraventa de la factura es el acto de simulación, mientras que su expedición y aplicación de efectos fiscales será el acto de disimulación, cuando la consecuencia de ambos actos es la reducción de la base gravable o la posible generación de un saldo a favor del contribuyente.

Ello puede ilustrarse de la siguiente manera:



409

Fuente: Elaboración propia.

Por ende, es posible observar que el acto de simulación no se encuentra dentro del objeto del artículo 69-B del CFF, a pesar de también tratarse de un

<sup>408</sup> *Íbidem*, p. 65.

<sup>409</sup> Elaboración propia.

elemento fáctico y cuya investigación directa pudiera ser más eficiente que el tratar de averiguar la existencia de los elementos necesarios para realizar la operación facturada, así como de la operación misma.

No obstante, la autoridad fiscal se encuentra trabajando mediante una línea paralela, sujetando a escrutinio la existencia de las operaciones para llegar a establecer la simulación de estas, al respecto Belmont indica:

“Hoy en día, el Estado mexicano establece y basa su análisis jurídico de diferentes casos fiscales en una interpretación dogmática de carácter criminal, por ejemplo, operaciones inexistentes mediante mecanismos simulados; esto da como resultado que las citadas operaciones simuladas no son de carácter de estricto derecho, sino de flexibilidad indiciaria criminal; por ende, el Derecho fiscal no puede aceptar una determinación de las operaciones en cita, debido a su naturaleza jurídica.”<sup>410</sup>

En efecto, se estima que esta forma de operar por parte de la autoridad fiscal resulta ser inverosímil por cuanto a las competencias materiales de la misma y de la propia materia fiscal, ya que la determinación de la existencia de un elemento fáctico es únicamente competencia de la autoridad penal, por tanto, la determinación de una operación simulada basada en la declaratoria de inexistencia no se puede considerar de estricto derecho.

Cabe aclarar entonces que “... la simulación tributaria sólo aplica respecto de la denominada “simulación negocial”, lo que implica que la simulación tributaria sólo puede presentarse a través de actos y negocios jurídicos, quedando fuera los hechos jurídicos, los cuales deberán ser analizados bajo otras figuras.”<sup>411</sup>, volviendo al análisis de los acontecimientos fácticos y sus consecuencias en materia fiscal.

Es así como, al no cambiar su forma de aplicar los procedimientos la autoridad fiscal sigue persiguiendo un objeto para la cual no se encuentra cualificada y que sale de su competencia material, como lo es el hecho jurídico y no así el acto jurídico como tal, es decir, la investigación de una conducta ilícita como tal.

<sup>410</sup> *Íbidem*, p. 67.

<sup>411</sup> Gómez Cotero, José de Jesús, *La simulación tributaria, análisis jurídico y sociológico*, México, Themis, 2017, p. 151.

Recordando que los hechos jurídicos pueden clasificarse en voluntarios o involuntarios de conformidad con el carácter volitivo o intención con la cual se presenten, los hechos jurídicos a que se hace referencia en líneas anteriores se refieren a los voluntarios, y cuya diferenciación con el acto jurídico puede sintetizarse de la siguiente forma:

“Cuando la finalidad primaria de la actividad humana es la creación, modificación o extinción de derechos y obligaciones, y dicha finalidad es reconocida por el ordenamiento positivo, se está en presencia de del acto jurídico. Nótese, por tanto, que en los hechos jurídicos voluntarios las consecuencias de derecho se producen con independencia del fin de la conducta humana, mientras que, en los actos jurídicos, el orden normativo enlaza unos efectos a una conducta voluntaria humana, que tiene como finalidad primordial alcanzar, justamente, dichos efectos.”<sup>412</sup>

En el caso del procedimiento en análisis, es posible atender que la compraventa de la factura corresponde al hecho jurídico, mismo que atiende a la simulación, mientras que el acto jurídico corresponde a la disimulación de este, en tal caso, las facultades de la autoridad fiscal no se encuentran materialmente facultadas a investigar y reclasificar un hecho jurídico como si fuera un acto.

No obstante, esa facultad les ha sido otorgada para facilitar el combate a las prácticas dañinas al erario, sin considerar las deficiencias técnica y materiales que pueda ocasionar su actuar, al respecto Gómez Cotero establece:

“Para combatir los casos de aquellas prácticas que se han calificado de simulaciones fiscales, se ha reformado la legislación tributaria, a fin de dotar a las autoridades administrativas de facultades -aun cuando son limitadas- que les permitan en el marco del ejercicio de sus facultades de comprobación, analizar las operaciones realizadas por los contribuyentes; y cuando éstas administrativamente lleguen a ser calificadas como “simulación de actos jurídicos”, podrán recalificarlas, exclusivamente para efectos fiscales, a fin de determinar los efectos tributarios que les correspondan, sin que ello obste para que se presenten denuncias penales por estimar que se está en presencia de prácticas de evasión tributaria.”<sup>413</sup>

<sup>412</sup> Rico Álvarez, Fausto y Garza Bandala, Patricio, *Teoría General de las Obligaciones*, 6ª ed., México, Porrúa, 2013, p. 30.

<sup>413</sup> Gómez Cotero, José de Jesús, “*La simulación tributaria...*”, *op. cit.*, pp. XXXI-XXXII.



La facultad de la autoridad fiscal para reclasificar los actos simulados es el factor que, probablemente, hace tan atrayente para el Estado mexicano dejar este procedimiento dentro de la materia fiscal y encargar su ejecución al propio SAT, es también el factor que permite un alto índice de ingresos, puesto que si se limitaran a declarar operaciones inexistentes y configurar el tipo penal no habría tales.

Cabe mencionar que la obtención de ingresos como consecuencia de la ejecución del procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF es virtual, realmente para llegar a este punto se requiere del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, contenidas en el artículo 42 del mismo compendio normativo, por lo cual solo puede considerarse como un paso previo.

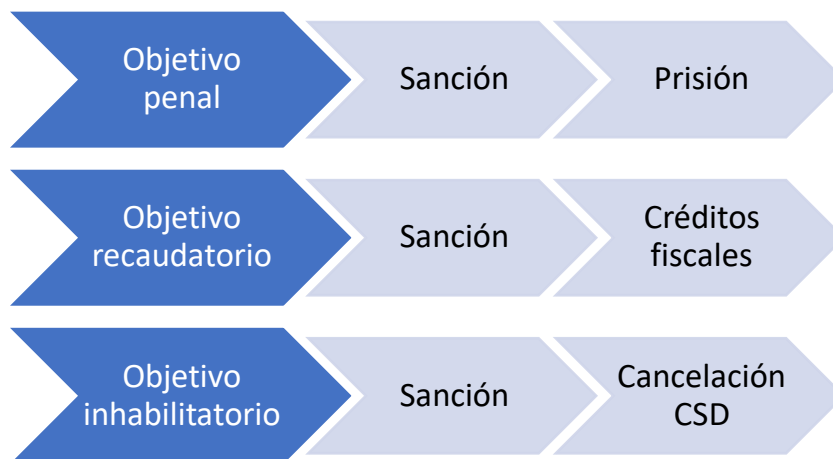
#### **3.3.4.- Problematicación del verdadero objetivo y la correcta sanción.**

Por cuanto hace a este punto, el objetivo al que se hace referencia es a aquel que persigue la autoridad con la implementación del procedimiento en comento, el cual se dilucidará con base a la información estadística a disposición en bases de datos públicas así como la proporsionada por el propio SAT.

Es así que, si bien el objetivo primordial y oficial es el combate a la práctica de la compra-venta de facturas por parte de contribuyentes, aspecto que es considerado un esquema de evasión fiscal, no obstante, es posible establecer el objetivo puntual de la forma que eligió el legislador para que la autoridad fiscal combatiera esta mala práctica.

Por lo cual, atento a la variada gama de responsabilidades que engendra el hecho de ser considerado “culpable” de incurrir en la hipótesis normativa establecida en el artículo 69-B del CFF, es plenamente identificable la verdadera intención que tiene la autoridad fiscal en cuanto a su aplicación.

En esta tesitura y por cuanto hace a la referencia de sanción, es posible diferenciar que, acorde con cada objetivo que persigue la autoridad fiscal se instaura una sanción y, dependiendo del verdadero objetivo, del mismo dependerá su correcta sanción, en este sentido se observan tres posibles objetivos con su respectiva sanción, mismos que se ilustran a continuación:



414

Fuente: Elaboración propia.

En relación con su objeto legítimo es menester que solamente tenga una sanción a fin de respetar el principio *non bis in idem*, aspectos que serán tratados en líneas posteriores.

### 3.3.4.1.- ¿Por qué se configura el principio *non bis in idem*?

El principio *non bis in idem* tiene una regla para su configuración, es necesario que ocurra una triple identidad encuanto al sujeto, al hecho y fundamento o vulneración del mismo bien jurídico; actualizandose lo anterior es posible argumentar su acutalización.

De esta forma, dentro del procedimiento del artículo 69-B del CFF se tienen tres sanciones de diferente naturaleza aplicadas al mismo sujeto o sujetos, puesto que se aplican tanto a al expedidor de la factura como al adquirente de la misma, es decir, se habla de identidad de sujetos.

Por cuanto hace al hecho, las sanciones corresponden a la enajenación de facturas sin substancia, así como al uso de las mismas con efectos fiscales por cuanto hace al adquirente, de esta forma en dos vias paralelas (emisor-adquirente) se configuran los dos primeros principios del *non bis in idem*.

Respecto al fundamento o bien jurídico vulnerado tambien se cumple, ello debido a que, como se asentó en líneas anteriores, el objeto del procedimiento lo

414 Elaboración propia.

es un elemento fáctico, prácticamente un delito, por lo cual, si es un delito el bien jurídico vulnerado tiene que ser el mismo, potenciado al área fiscal y comercial en dado caso.

El aspecto económico y vulneración al bien comun termina absorbiendo los daños generados por esta actividad ilícita, por lo que, es posible argumentar que solamente tendría que aplicarse la sanción penal en detrimento a las demás sanciones concebidas.

Pero, ¿este argumento tiene relación con el verdadero objetivo del procedimiento?, esto es, ¿con lo que busca la autoridad con su implementación?

#### **3.3.4.2.- Objetivo penal.**

Por cuanto hace al objetivo penal es claro que la autoridad fiscal siempre a recurrido a esta rama para incrementar la percepción de riesgo por parte de los contribuyentes, no obstante en el presente procedimiento el ejercicio de la acción penal se encuentra relegado, pues con el SAT informa lo siguiente:

“En ese contexto, en relación con los procedimientos penales que han iniciado y concluido, con fundamento en la fracción III, del artículo 113, del CFF, así como cuántas personas fueron condenadas a prisión con base en los procedimientos referidos, se hace de su conocimiento que las unidades administrativas adscritas a la AGJ, cuentan con sistemas informáticos en los que se captura la información de los asuntos a su cargo, los cuales fueron iniciados mediante denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio ó declaratorias sin perjuicio, según el delito de que se trate, presentadas por hechos u omisiones que puedan constituir delitos fiscales, de conformidad al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, con excepción de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, acorde a lo dispuesto en el artículo 35, fracción XXXVI, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

En ese sentido, se realizó la explotación del sistema referido con anterioridad, del periodo comprendido del 1 enero de 2014 al 6 de febrero de 2019, fecha de recepción de la solicitud, por lo que se le proporciona la información estadística obtenida, conforme a lo siguiente:

Denuncias	Concluidos	Personas condenadas a prisión
230	8	1 *

\*(Pena de prisión conmutada) <sup>415</sup>

Tales cifras resultan ser reveladoras en el sentido del contraste que se presenta respecto de los 8,015 contribuyentes que actualmente integran el listado definitivo y que se encuentran en el tipo penal establecido en en la fracción III, del artículo 113 del CFF, indicando que el objetivo que persigue la autoridad fiscal dista del cartigo corporal.

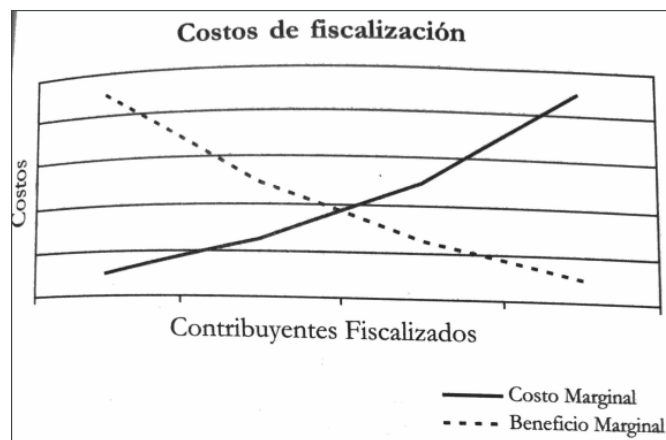
La conclusión anterior se basa en el hecho de que solo 1 persona fue condenada a prisión desde su instauración en el año 2014, más aún, dicha pena fue conmutada, dando una clara muestra de que el objetivo penal no forma parte de los intereses de la autoridad y del mismo Estado, quedando analizar los otros posibles objetivos.

### **3.3.4.3.- Objetivo recaudatorio.**

El objetivo recaudatorio obedece a una táctica agresiva, en la cual se ataca un esquema de evasión fiscal recuperando una parte o la totalidad de los impuestos omitidos; el procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF parece obedecer a ello debido a su simple ejecución, una recisión a cargo de los contribuyentes que implica un bajo costo para la autoridad.

En términos técnicos se podría hablar de un nivel de evasión óptimo a partir del cual los actos de evasión fiscal de los contribuyentes no merecen ser atendidos por la autoridad hacendaria al constituir situaciones que le producirán más gasto que beneficio al propio Gobierno. El nivel de evasión óptima así definido puede plantearse gráficamente de la siguiente manera:

<sup>415</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.



De acuerdo con esta gráfica, se asume que los primeros contribuyentes fiscalizados son relativamente sencillos de monitorear (Vg. Las personas físicas asalariadas y las personas morales reguladas) y por lo tanto el costo marginal de fiscalizarlos es bajo. Sin embargo, entre mayor número de contribuyentes verificados y monitoreados, será presumiblemente más caro continuar con el proceso de fiscalización, tal como se representa en la gráfica a través de la curva de costo marginal. Por su parte el beneficio marginal por contribuyente auditado será decreciente, pues presumiblemente los primeros contribuyentes auditados serán los que manejen operaciones de mayor volumen y el potencial crédito fiscal imputable será mayor en tal medida. <sup>416</sup>

En efecto, con base al razonamiento anterior, el procedimiento es perfecto para combatir un esquema de evasión a un bajo costo, no obstante, su verdadero objetivo dista mucho de ser la recaudación de conformidad a la información pública obtenida de conformidad con los datos de los reportes de las mesas de combate a la ilegalidad.<sup>417</sup>

Los trabajos de mesa de combate a la ilegalidad se refieren a los resultados anuales de las acciones que emplea el SAT para combatir prácticas de defraudación y evasión fiscal, así como diversas actividades que considera de

<sup>416</sup> Cano del Valle, Mauricio, *Evasión fiscal. Una decisión racional.*, México, Porrúa, 2006, pp. 12-13.

<sup>417</sup> Fuente: [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/inicio.html](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html); Cabe aclarar que los datos presentados en los documentos publicados por el SAT son progresivos, es decir, la información únicamente se actualiza. Ej. En el número de contribuyentes publicados en 2015 también se consideran los de 2014, en 2016 los de 2014 y 2015.

riesgo o que pretende inhibir; en este caso, la venta de facturas por operaciones inexistentes.

- Informe de mesa de combate a la ilegalidad por el ejercicio fiscal de 2014<sup>418</sup>.

En el primer año de su implementación se reportó la publicación de 620 contribuyentes, con un monto de operaciones de 277, 865 millones de pesos, encontrándose vinculados a 34,732 contribuyentes que deducen o solicitan devoluciones.<sup>419</sup>

No obstante, solo se incluyeron 119 contribuyentes en el listado definitivo, por lo cuanto el impacto recaudatorio debió ser menor.<sup>420</sup>

- Informe de mesa de combate a la ilegalidad por el ejercicio fiscal de 2015<sup>421</sup>.

En 2015 se reportaron 1,031 contribuyentes publicados, por un monto de operaciones de 442,954 millones de pesos, encontrándose vinculados a 63,000 contribuyentes que deducen o solicitan devoluciones.

Lo anterior se traduce en un aumento, durante el ejercicio fiscal de 2015, de 411 contribuyentes publicados, por un monto de operaciones de 165,089 millones de pesos, encontrándose vinculados a 28,268 contribuyentes que deducen o solicitan devoluciones.

<sup>418</sup> Fuente:

[http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Inf\\_combate\\_ilegalidad\\_07042015.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Inf_combate_ilegalidad_07042015.pdf)

<sup>419</sup> Recordemos que los contribuyentes que se encuentran en los listados son aquellos que facturan (proveedores) por lo tanto los clientes que deducen esos gastos contenidos en las facturas son sus clientes; es decir, cualquier contribuyente que haya adquirido bienes o prestación de servicios con el contribuyente enlistado, en cualquier momento de su vida jurídica, no solo por el ejercicio revisado. Ej. Si un proveedor es sujeto al procedimiento por el ejercicio fiscal de 2015 y un cliente que sostuvo operaciones comerciales con él en 2014 o 2016 será contemplado en esta cifra, con las consecuencias fiscales que ello implica (dejar de considerar las deducciones que hubiese efectuado con esas operaciones como soporte).

<sup>421</sup> Fuente: [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Inf\\_combate\\_ilegalidad\\_2015.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Inf_combate_ilegalidad_2015.pdf)

Por cuanto hace al listado definitivo, se reportaron 558 contribuyentes vinculados a 35,682 contribuyentes que deducen o solicitan devoluciones, con un impacto recaudatorio superior a los 3,448 millones de pesos.<sup>422</sup>

- Informe de mesa de combate a la ilegalidad por el ejercicio fiscal de 2016.<sup>423</sup>

En el ejercicio fiscal de 2016, se reportaron 2,705 contribuyentes publicados, por un monto de operaciones de 721, 401 millones de pesos, vinculados a 117,734 contribuyentes que deducen o solicitan devoluciones.

Es decir, en 2016 fueron publicados los datos de 1,674 contribuyentes más, por un monto de operaciones de 278,447 millones de pesos, vinculados a 54,734 contribuyentes que deducen o solicitan devoluciones.

De igual forma en el listado definitivo se incluyeron los datos de 1,131 contribuyentes vinculados a 58,901 empresas que deducen o solicitan devoluciones, con un impacto recaudatorio superior a los 7,100 millones de pesos.

- Informe de mesa de combate a la ilegalidad por el ejercicio fiscal de 2017.<sup>424</sup>

Se reportaron 6,492 contribuyentes publicados, con un monto de operaciones de 1,214, 925 millones de pesos, vinculados a 197,275 contribuyentes que deducen o solicitan devoluciones.

Es decir, durante este ejercicio se adicionaron 3,787 contribuyentes a las listas, con un monto de operaciones de 493,524 millones de pesos, vinculados a 79,541 contribuyentes que deducen o solicitan devoluciones.

Por otro lado, se reportó en el listado definitivo a 3,664 contribuyentes vinculados a 133,278 contribuyentes que deducen o solicitan devoluciones, con un impacto recaudatorio superior a los 8,958 millones de pesos.

<sup>422</sup> El dato puntual será solicitado. Al carecer de los datos de 2014, no es posible al momento realizar una comparativa.

<sup>423</sup> [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Inf\\_combate\\_ilegalidad\\_2016.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Inf_combate_ilegalidad_2016.pdf)

<sup>424</sup> [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Inf\\_combate\\_ilegalidad\\_2017.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Inf_combate_ilegalidad_2017.pdf)

En resumidas cuentas, el SAT reporta una recaudación hasta 2017 de 1,214,925 millones de pesos, no obstante, en respuesta a la solicitud de información, la AGAFF reportó lo siguiente:

Asimismo, y por lo que se refiere al apartado **“RESPECTO A LA RECAUDACIÓN”**, le informa lo siguiente:

Por cuanto hace a lo solicitado en el **numeral 1**, se informa que el monto total de lo recaudado derivado del procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación correspondiente al último dato estimado de enero de 2014 a agosto de 2018 es de, **10,282 millones de pesos**.<sup>425</sup>

Es decir, la propia autoridad reporta una cifra considerablemente menor a lo reportado en la mesa de combate a la ilegalidad, y ello obedece a una razón, lo reportado a mesa de combate a la ilegalidad incluye cifras virtuales, es decir, proyecciones de ingresos.

Recordando que, si bien tiene un impacto menor, el procedimiento en comento no tiene fines recaudatorios por sí mismo, por lo que la autoridad divide el monto de ingresos en dos partes; los derivados de la autorcorrección del contribuyente y aquellos que son fiscalizados a través del ejercicio de otro tipo de facultades de comprobación.

Tendiendo a lo anterior, la AGAFF informa lo siguiente:

De lo solicitado en el **punto 1** del apartado denominado **“RESPECTO A LA AUTOCORRECCIÓN”**, se informa que, de enero de 2014 a agosto de 2018, se han **autocorregido 743 contribuyentes** derivado de actos de fiscalización. Por cuanto hace al monto recaudado este asciende a **10,282 millones de pesos**.<sup>426</sup>

Con esta información es factible percatarse que la autoridad fiscal considera estrictamente como montos recaudados por la vía del artículo 69-B del CFF, únicamente aquellos derivados de la autorcorrección del contribuyente, lo cual

<sup>425</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

<sup>426</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.



formalmente parece correcto, pero materialmente la autocorrección puede deberse a otros aspectos.

Si se consideran las deficiencias expuestas hasta ahora, un contribuyente se autocorregirá con el único fin de no ser acreedor a las sanciones posteriores que implica la aplicación del referido procedimiento, esto es, al ver coartadas sus posibilidades de defensa desde un inicio, al no saber exactamente qué aspecto va a probar y como hacerlo.

Por cuanto hace a las facultades de comprobación llevadas a cabo con posterioridad a la finalización del procedimiento del artículo 69-B del CFF, la autoridad reporta lo siguiente:

- **484** revisiones iniciadas a empresas que facturan operaciones simuladas desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.<sup>427</sup>
- El monto efectivamente recaudado como consecuencia de lo anterior: asciende a 336,971.831 (**cifras cobradas en miles de pesos**).
- **5,767** revisiones iniciadas a empresas que deducen operaciones simuladas desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.
- Monto efectivamente recaudado como consecuencia de lo anterior: **1'885,923.122** (**cifras cobradas en miles de pesos**).<sup>428</sup>

Las cifras obtenidas por el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, tomando como base el procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF, son extremadamente bajas en cuanto a su eficacia recaudadora, pues se refiere a un total de 6,251 revisiones, obteniendo tan solo la cantidad de \$2,222,894.95 cifra que implica todos los ejercicios fiscales desde su implementación.

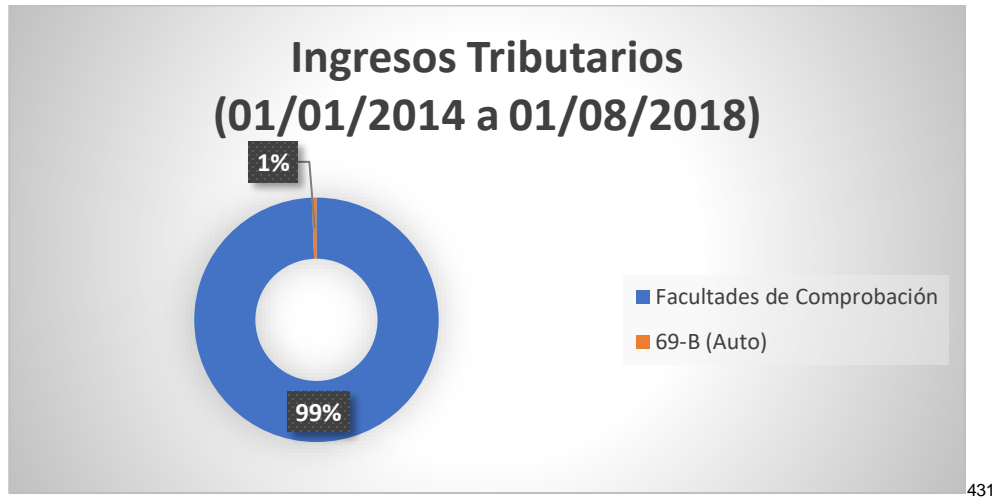
Ello hace considerar que el objeto recaudatorio descansa en la acción del contribuyente y explica el hermetismo en el ámbito probatorio, pues hacer que el contribuyente se enfrente a un procedimiento cuyas bases le son inciertas provoca una incertidumbre natural ante la enorme posibilidad de ser sancionado de una mayor manera e incluso tener repercusiones penales.

<sup>427</sup> El periodo de referencia es de enero de 2014 a febrero de 2019.

<sup>428</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

Para ilustrar los montos obtenidos por autocorrección, se tiene que, en el mismo periodo de enero de 2014 a agosto de 2018, el SAT percibió ingresos totales por 11,807,497.20 millones de pesos, de los cuales 9,964,414.10 millones de pesos<sup>429</sup> corresponden a ISR e IVA, de los cuales, 1,652,798.10 millones de pesos<sup>430</sup> fueron producto de la fiscalización activa de la autoridad.

Lo anterior se puede observar de la siguiente manera:



Observándolo a una escala proporcional a la temporalidad del dato ofrecido, se tiene que la recaudación es de solo el 1% de los ingresos percibidos por la autoridad como consecuencia directa de sus diversos actos de fiscalización, lo cual indica que el objetivo recaudatorio también es dejado de lado ante tales cifras.

Cabe resaltar que la AGGC únicamente reportó, por el rubro de autocorrección, lo siguiente:

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
1. ¿Cuántas empresas que deducen operaciones simuladas han optado por la autocorrección desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?	cero			

<sup>429</sup> Cifra obtenida del análisis de los datos de recaudación de ingresos tributarios del Gobierno Federal, consultable en: <https://datos.gob.mx/busca/dataset/recaudacion-de-ingresos-tributarios-del-gobierno-federal>

<sup>430</sup> Cifra obtenida del análisis de los datos de recaudación derivada de auditorías del primer trimestre de 2014 al tercero de 2018, consultable en: [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=RecDerAud.html](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=RecDerAud.html)

<sup>431</sup> Elaboración propia.

a. Monto efectivamente recaudado como consecuencia del punto anterior.	cero
--	------

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
2. El número de facultades de comprobación (visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, etc.) iniciadas con base en los resultados obtenidos del procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud	Sin información	cero	cero	cero
a. Número de facultades de comprobación iniciadas a empresas que facturan operaciones simuladas desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.	cero			
b. Número de facultades de comprobación iniciadas a empresas que deducen operaciones simuladas desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.	cero			5

432

Al no reportar ingresos obtenidos por las facultades de comprobación abiertas, se considera que las mismas aún se encuentran en proceso, mientras que la autocorrección también se encuentra en cero, por tal motivo únicamente se consideran los datos brindados por la AGAFF.

Por tales datos y, como ya fue mencionado, el objetivo recaudatorio tampoco parece ser la opción que busca la autoridad fiscal con la continuación de la aplicación del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF, por lo que solo resta una opción.

#### 3.3.4.4.- Objetivo inhabilitatorio.

En cuanto al objetivo inhabilitatorio, se considera como tal a la cancelación del CSD, sin el cual los contribuyentes no pueden volver a facturar y, por lo tanto, salen del mercado considerando que, si son personas físicas, esto impacta para siempre.

Esta inhabilitación parece ser una especie de medida defensiva contra un esquema de evasión, puesto que su objeto no es recuperar los tributos que no se

<sup>432</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

percibieron, sino eliminar al contribuyente comercialmente, mermando sus posibilidades de allegarse de recursos o de continuar realizando prácticas nocivas para el fisco Federal y la sociedad en general de una forma casi inmediata.

Respecto a las cancelaciones del CSD el SAT reporta las siguientes cifras:

Por lo que se refiere al **numeral 1** correspondiente al apartado DENOMINADO **“RESPECTO A LA CANCELACIÓN DE CSD”**, la **Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**, adscrita a la **Administración General Auditoría Fiscal Federal**, le informa lo siguiente: <sup>433</sup>

AÑO	2015	2016	2017	2018
Número de Cancelaciones	4706	16468	27411	1987

Tales cifras son sumamente elevadas, por lo que se considera que la autoridad remitió una información distinta a la solicitada, proporcionando los números generales de cancelaciones de CSD, esto es, por todas las causas enumeradas en el CFF, por lo tanto, se tomarán los datos proporcionados por la administración anterior, mismos que refieren:

Cancelaciones de CSD realizadas con base en el inciso c) de la fracción X del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación				
2014	2015	2016	2017	ene-ago 2018
210	1,765	2,773	2,764	935

<sup>434</sup>

Es decir, reporta un total de 8,447 cancelaciones realizadas, lo cual excede los 6,131 contribuyentes en listados definitivos hasta agosto de 2018; ello nos da una noción sobre el verdadero objetivo del procedimiento, inhabilitar la práctica de esta conducta desde la raíz, impidiendo que los contribuyentes que el SAT estime responsables de ella continúen operando.

Se une a lo anterior el hecho de ser un procedimiento relativamente fácil de implementar, sin un gasto de personal y recursos equiparable a alguna otra de las facultades de comprobación contempladas en el CFF.

<sup>433</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

<sup>434</sup> Oficio número 0610100139418, de fecha 26 de septiembre de 2018, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

### **3.4.- Las consecuencias de la incertidumbre jurídica propiciada por los problemas formales en la positivización y los materiales en la ejecución y resolución del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.**

El SAT, como parte de sus obligaciones en materia de transparencia, así como de conformidad con lo establecido en el artículo 69-B del CFF, se encuentra obligado a publicar, tanto en la página de internet del SAT como en el DOF, los listados de contribuyentes que presuntamente hayan facturado operaciones inexistentes, así como los que se encuentran definitivamente en este supuesto normativo.

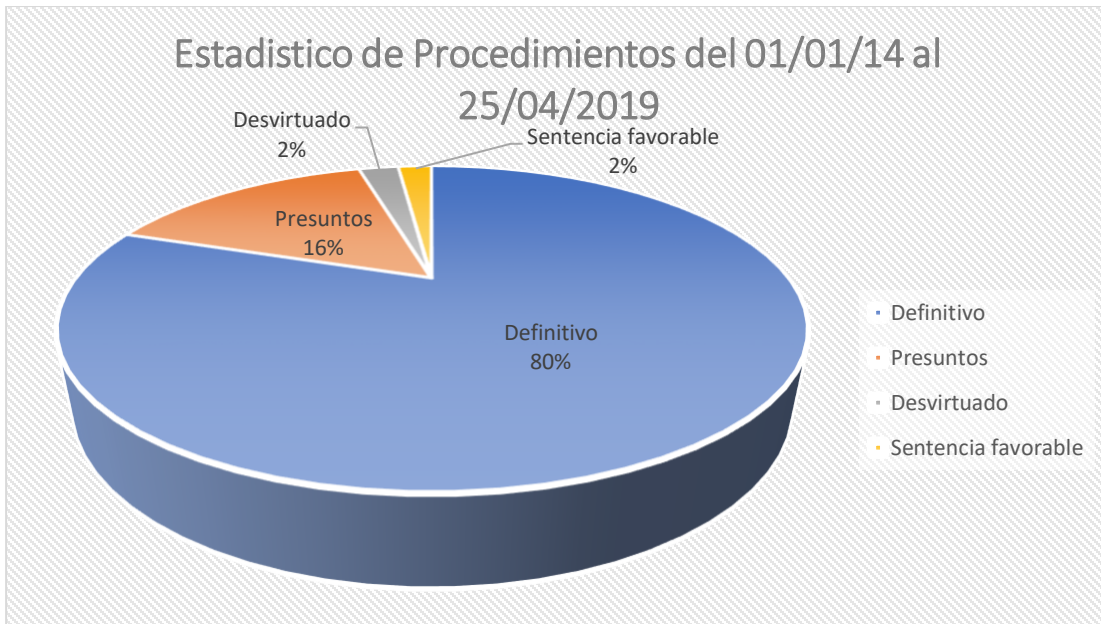
Estos listados son la fuente de los datos estadísticos que, en un primer momento, la autoridad fiscal debería tomar en cuenta para medir la eficacia del procedimiento en análisis, no obstante, su estudio se encuentra olvidado, de conformidad a lo establecido en líneas anteriores, lo cual genera la certidumbre de que su implementación se basa en una acción “mecanizada” que no permite distinguir sus aciertos y deficiencias.

Por lo tanto, en cumplimiento a lo anterior, la autoridad fiscal publica cinco listados: 1) Definitivos, 2) Presuntos, 3) Contribuyentes desvirtuados, 4) Sentencias favorables y 5) General; listados de cuyo análisis surgen los siguientes datos:

Desde su implementación el 01 de enero de 2014 al 25 de abril de 2019:

- **9,985** contribuyentes fueron sometidos al procedimiento.
  - 8,015 contribuyentes se encuentran en listados definitivos.
  - 1,543 contribuyentes se encuentran en los listados de “presuntos”, esto es, su procedimiento aún se encuentra en trámite.
  - 231 contribuyentes desvirtuaron la presunción de la autoridad durante el procedimiento. (solo un 2% de los contribuyentes ha desvirtuado).
  - 196 contribuyentes obtuvieron sentencias favorables al interponer juicios de nulidad y/o amparos. (solo el 2% de los contribuyentes obtiene sentencia favorable).

Lo anterior se puede ilustrar en la siguiente gráfica:



435

Fuente: elaboración propia.

Con ello se observa que solo el 2% de los contribuyentes han podido obtener un medio de defensa favorable, superando la vaguedad y ambigüedad de conceptos así como la indeterminación probatoria y las demás deficiencias formales y materiales del artículo de referencia.

Por cuanto a los medios de defensa, concretamente la Administración General Jurídica (AGJ) informa lo siguiente:

“...se cuenta con un reporte de recursos de revocación, juicios de nulidad y juicios de amparo, que tienen relación con el artículo 69-B del CFF, entre los que se encuentran tanto los relativos a los contribuyentes sujetos al procedimiento de dicho artículo, como los interpuestos por terceros, por lo que se le proporciona la información estadística que se puede obtener, respecto de recursos de revocación y juicios de nulidad, del 02 de diciembre de 2014 al 16 de enero de 2019, y de juicios de amparo, por el periodo del 15 de junio de 2015, al 16 de enero de 2019, conforme a lo siguiente: <sup>436</sup>

Recursos de Revocación interpuestos	Juicios de nulidad interpuestos	Juicios de amparo interpuestos
1,479	2,344	304

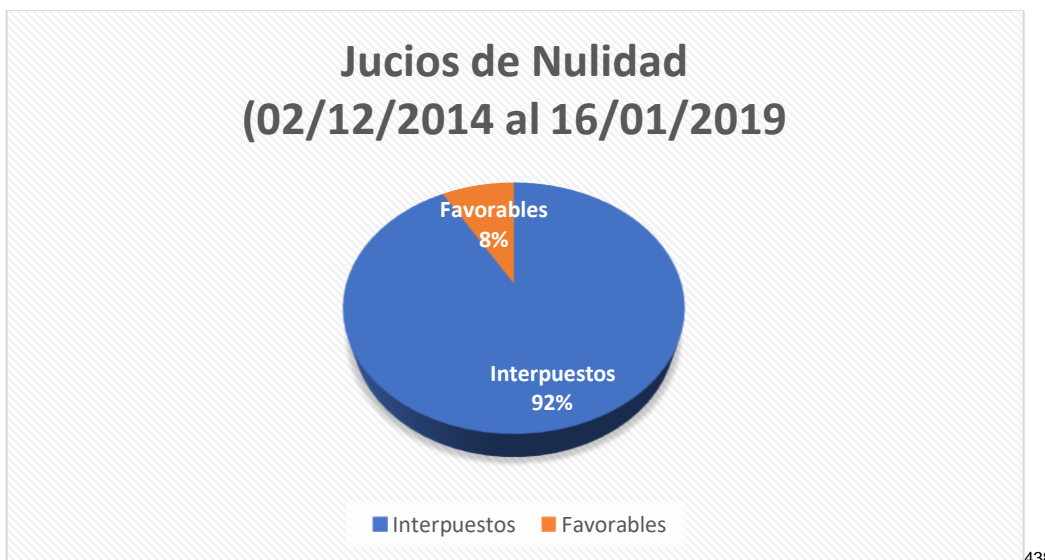
<sup>435</sup> Elaboración propia, con los datos obtenidos de [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html)

<sup>436</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

Mientras que la AGGC reporta únicamente:

- 22 recursos de revocación.
- 22 juicios de nulidad.
- 35 juicios de amparo. <sup>437</sup>

Ello ofrece un panorama general respecto a la posibilidad que tiene un contribuyente para salir adelante en un procedimiento jurisdiccional bajo una premisa de incertidumbre probatoria, de hecho, si únicamente se consideran los juicios de nulidad se obtiene lo siguiente:



Fuente: Elaboración propia.

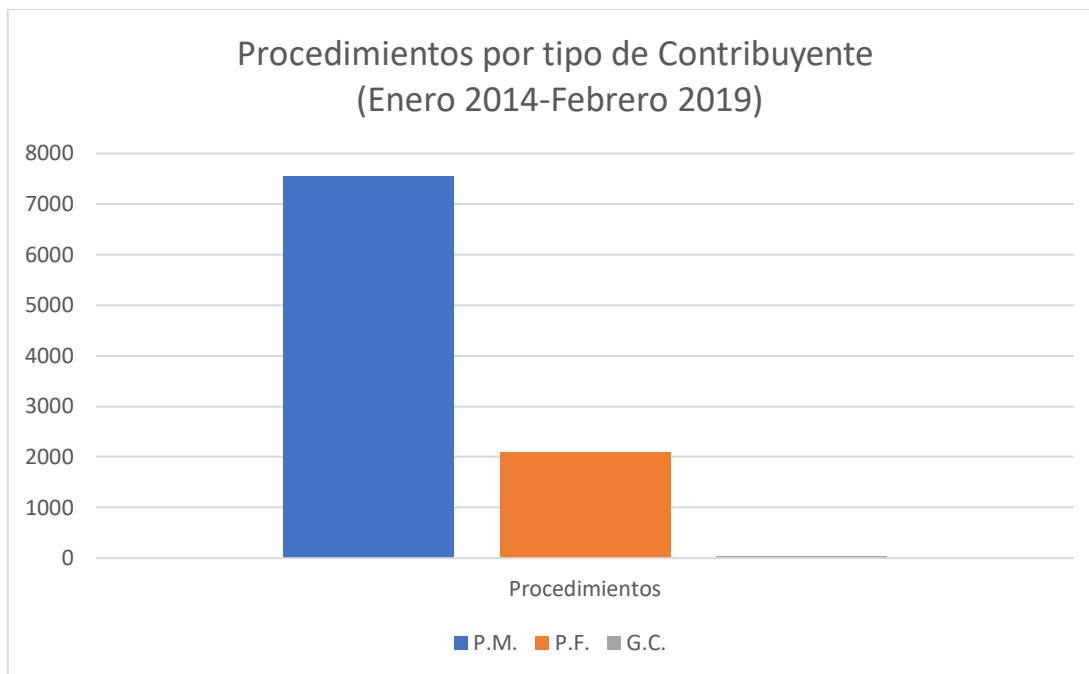
Según tales datos, solo el 8% de los juicios de nulidad tendrían un final favorable al contribuyente, un dato ciertamente alarmante, considerando las sanciones posibles, es un estandar muy bajo para un procedimiento con tantas deficiencias procesales.

<sup>437</sup> Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.

<sup>438</sup> Elaboración propia con los datos obtenidos de [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html)

Considerando que la sanción que parece ser el objetivo principal del procedimiento en análisis, la cancelación de CSD, es menester referirse a los tipos de contribuyentes a los que se ha instaurado, valorando en especial la situación de las personas físicas, a quienes la cancelación de CSD resulta ser una “muerte comercial”.

Según los datos obtenidos se tiene que, desde enero de 2014 a febrero de 2019, se instauraron 9,694 procedimientos, de los cuales 7,550 corresponden a personas morales, 2,100 a personas físicas y solo 44 a grandes contribuyentes, ilustrándose de la siguiente manera:



439

Fuente: Elaboración propia.

Lo anterior permite ver que también se trata de un procedimiento contemplado solo para un sector de los contribuyentes, dejando de lado a los grandes contribuyentes, que, sin embargo, tienen las condiciones adecuadas para realizar la practica a erradicar por parte del mismo.

<sup>439</sup> Elaboración propia con los datos obtenidos del Oficio número 0610100031919, de fecha 21 de marzo de 2019, emitido por el Servicio de Administración Tributaria y proporcionado a través de la plataforma nacional de transparencia.



No obstante, la incertidumbre jurídica a que se refiere el presente apartado afectará de una forma mayor a personas físicas y pequeños y medianos contribuyentes, mismos que muchas veces no tienen la posibilidad de allegarse de una adecuada defensa o de asesorarse para el cumplimiento de sus obligaciones formales.

Quizá sea posible considerar que tal tasa de éxito para la autoridad se deba a la forma en la cual ejercen sus facultades discrecionales, esto es, de forma rigurosamente selectiva, no obstante, las deficiencias manifestadas y analizadas en líneas anteriores abren un campo fértil a las dudas de la base de dicho éxito procedimental.

## Capítulo 4

### **4.- ¿Es posible la adecuación del procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF a los estándares del Estado Constitucional?**

La evolución del paradigma del ELD al ECD, trae consigo implicaciones de transición, dentro de las cuales los operadores jurídicos encuentran cierta resistencia al cambio por parte de los modelos adoptados tradicionalmente, principalmente en lo concerniente al derecho adjetivo, el cual tiende a entenderse como de aplicación estricta en detrimento, muchas veces, al derecho sustantivo.

La defensa de los derechos humanos y fundamentales en un esquema basado en principios aún es un tema novedoso dentro de la praxis jurídica de nuestro país, y como tal, necesita tiempo para ser implementado por parte de la totalidad de los operadores jurídicos, esto es, tanto juzgadores como litigantes y figuras de autoridad.

Lo anterior, es un aspecto normal dentro del cambio de paradigma antes mencionado y tal problemática es perfectamente justificada como tal, no obstante existe otra postura de reticencia basada en aspectos materiales y específicamente económicos que no permiten la trascendencia plena de una actuación basada en la consideración de principios dentro del derecho sustantivo.

Los costos financieros y la defensa del presupuesto del Estado han sido la barrera que impide, en muchas ocasiones, que se realicen las acciones correspondientes y minimamente indispensables para la defensa de los derechos humanos y fundamentales, ante tal situación no hay mucho que hacer, pues las limitantes económicas de un Estado son una barrera infranqueable.

Se considera lo anterior debido a que el diseño de una política presupuestaria requeriría un análisis pormenorizado de las fuentes de obtención de ingresos del Estado, saber si es posible explotarlas más con la debida consideración de las implicaciones sociales y políticas, y el diseño de una nueva forma de garantizar su adecuado gasto y aplicación.

En concreto, aspectos que exeden por mucho las limitantes de la presente investigación, y por lo cual no es posible realizar una propuesta de solución que permita considerar resuelto el problema de la investigación a un 100%, pero si una

que permitirá aminorar sus efectos negativos de una forma rápida y sin necesidad de cambios trascendentales al derecho positivo.

Atento a lo anterior, la hipótesis del presente trabajo de investigación se comprueba de forma parcial, considerándose de esta forma debido a que teóricamente resulta posible aproximarse a una adecuación completa del procedimiento en análisis al paradigma del ECD, no obstante su completa adecuación requiere de un estudio más amplio y sujeto a elementos externos.

En efecto, se considera que el vicio de origen del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF, es su ubicación dentro de la materia fiscal y, por ende, su aplicación por parte de la autoridad fiscal (SAT) y el tratamiento de los medios de defensa a cargo del TFJA, siendo, por su propia naturaleza, materialmente incompetentes para resolver cuestiones de facticidad.

No obstante, los aspectos puntuales del procedimiento que, a juicio de la presente investigación, se consideran trasgresores a los derechos humanos y fundamentales de los contribuyentes son susceptibles de ser atenuados conforme a las propuestas de solución que serán planteadas a continuación.

Como tal, para estar en condiciones de aseverar lo escrito en el párrafo anterior “Es necesario retomar los hechos y datos en que fundamentamos nuestra interpretación, con la finalidad de contar con los elementos concretos, mensurables, o evidentes que ofrezcan una base de comprobación.”<sup>440</sup>, de esta forma, los datos obtenidos respecto a la aplicación del procedimiento en análisis permiten ilustrar la viabilidad de las soluciones planteadas.

#### **4.1 Hacia una regulación efectiva para detectar y sancionar la práctica de otorgar efectos fiscales a operaciones inexistentes dentro del nuevo paradigma del Estado constitucional.**

Después de haber hecho referencia puntual respecto a las deficiencias estimadas dentro de la positivización y la ejecución del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF, así como en su impacto dentro del sistema jurídico actual,

<sup>440</sup> Estrada Carreón, Luis Felipe y Velázquez Zaragoza, Soledad Alejandra, *Más allá de la investigación unidisciplinaria: una propuesta metodológica*, México, UNAM FES Acatlán, 2011, p. 66.

integrante del paradigma del ECD, cobra especial relevancia avocarse la solución a tales problemáticas que permitan su adecuación al referido paradigma.

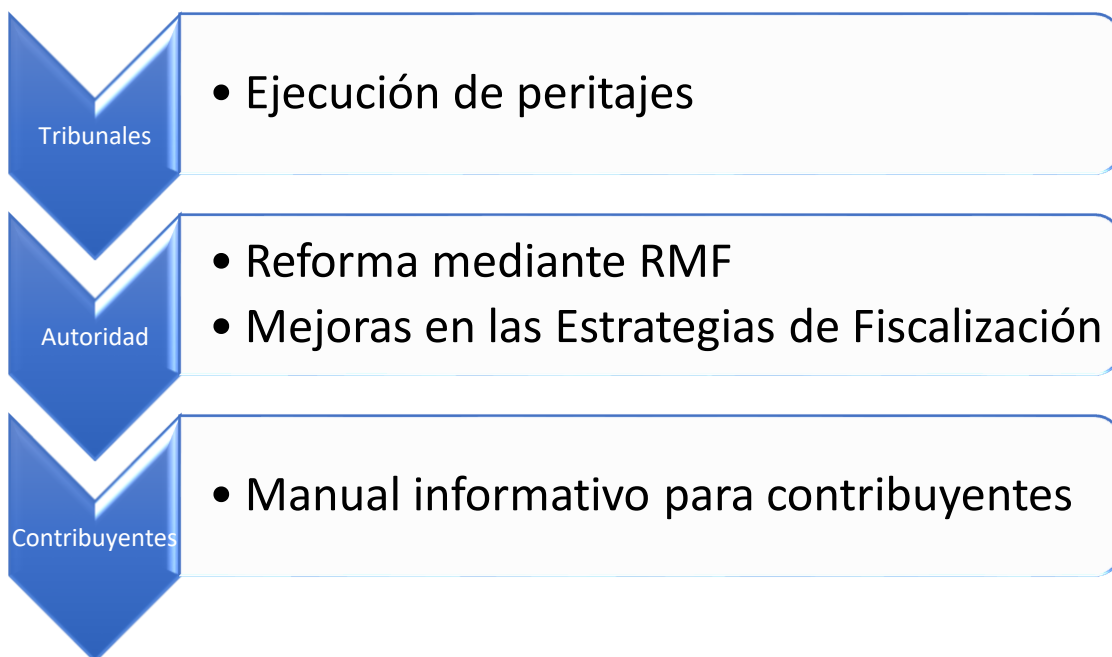
Tal y como se dividieron las problemáticas en tres vertientes, las soluciones tienen que integrar la participación de contribuyentes, autoridades fiscales y autoridades jurisdiccionales, tanto en su sentido formal como material; ello obedece a la integración de la participación de los diferentes sujetos que actúan dentro del referido procedimiento y que pueden aportar un punto clave desde su trinchera de actuación.

Una solución tendiente a la participación de una sola vertiente, como, por ejemplo, la autoridad fiscal, únicamente mejoraría parcialmente el funcionamiento de esta, pero una maximización de la calidad de las facultades de comprobación puede derivar en perjuicios al contribuyente y en un dolor de cabeza interpretativo para las autoridades jurisdiccionales.

Por el contrario, si solo se enfocara a la visión del contribuyente, la autoridad fiscal podría rechazar un razonamiento que no comparta su visión y los términos bajo los cuales trata la problemática a vencer y que, en cierta medida, puede no ser respaldada por los tribunales revisores, al ser criterios no avalados por el SAT y en constante pugna.

Una solución desde el único punto de vista de los tribunales no tendría un carácter preventivo, por lo cual, aún y cuando pudiese ser beneficioso, los costos litigiosos y el hecho de que sea absolutamente necesario recurrir a una instancia administrativa y/o judicial para su resolución no es en absoluto práctico, sin contar con la posible saturación de los órganos jurisdiccionales por la tramitación de los medios de defensa correspondientes.

Bajo esta tesitura, se estima conveniente un sistema integrado que aborde soluciones específicas desde las tres perspectivas inmersas en el problema o directamente afectadas por el mismo, esto es: Tribunales, autoridad fiscal y contribuyentes; lo anterior se ilustra de la siguiente manera:



441

Fuente: Elaboración propia.

Antes de continuar con su análisis, es menester referirse a ciertos puntos que darán coherencia a la fundamentación teórica-conceptual de las soluciones propuestas, a fin de vislumbrar su viabilidad y congruencia.

#### **4.2.- El respeto al principio de legalidad en el cambio de paradigma.**

Tal y como se estableció en el capítulo primero de la presente investigación, la transición de un paradigma científico a otro se realiza mediante articulaciones teóricas que permitan un cambio gradual y no una abrupta ruptura con el modelo anterior; lo mismo pasa con los paradigmas jurídicos, en concreto, con el ELD y el ECD.

La articulación que une a estos dos paradigmas, y concretamente a las ideologías positivistas y neoconstitucionalistas que respectivamente los sostienen, es justamente el principio de legalidad, el neoconstitucionalismo parte del principio de legalidad, pero lo dota de ductilidad para que sea desarrollado por los operadores jurídicos y no aplicado como un mero silogismo lógico.

<sup>441</sup> Elaboración propia.

De esta forma las soluciones propuestas no pretenden prescindir del principio de legalidad, puesto que el hecho de hacerlo rompería con el objetivo de adecuar el procedimiento en análisis al paradigma del ECD, no obstante, si pretenden agilizar los efectos materiales traducidos a derechos para el contribuyente sin tener que esperar el proceso legislativo y las correspondientes reformas legales.

La vía para hacer lo anterior se encuentra en la llamada RMF, criterios normativos de una relativamente fácil instauración y que solo son vinculantes a la propia autoridad fiscal, el análisis puntual de sus característica e idoneidad para el objetivo se tratará en las siguientes líneas.

#### **4.2.1.- La Resolución Miscelánea Fiscal como fuente de criterios normativos.**

Contextualizando un poco antes de realizar un análisis a la RMF como alternativa, resulta imperioso establecer qué se entiende por RMF, el concepto general refiere a que se trata de un “Conjunto de disposiciones fiscales de carácter anual que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a efecto de reformar o modificar las leyes fiscales y otros ordenamientos federales relativos a la captación de ingresos del Gobierno Federal.”<sup>442</sup>

De forma particular y más específica se establece que “La resolución miscelánea fiscal es un documento que publica anualmente el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, en el que se contienen diversas resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establecen disposiciones o reglas de carácter general -obligatorias- aplicables a impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos -excepto lo relacionado con el comercio exterior-.”<sup>443</sup>

De estas definiciones se obtiene que la RMF se trata de resoluciones que devienen en reglas de carácter general emitidas por el Jefe del SAT, perteneciente a la SHCP, de forma anual, con el fin de definir cuestiones vagas en la normatividad relativa a las contribuciones federales, ya sea en cuanto a sus elementos esenciales como a cuestiones formales.

<sup>442</sup> Rodríguez Navarro, José Carlos, *Vademécum de derecho administrativo*, México, Tirant lo blanch, 2018, p. 228.

<sup>443</sup> Nuñez Cué, Marco Aurelio, “Derecho Fiscal” en Nuñez Cué, Marco Aurelio y Torres Pulido, Ma. Guadalupe, *Manual de derecho fiscal para empresariales*, 2ª ed., México, Tirant lo Blanch, 2018, p. 26.

Por cuestiones formales, se hace referencia a la definición específica sobre las obligaciones del contribuyente o bien sobre ciertos procedimientos de la autoridad, como las notificaciones o el propio procedimiento en análisis, lo cual es útil para aclarar cuestiones que ni siquiera los reglamentos definen a cabalidad.

Ahora bien, cabe definir cuál es el grado de afectación o influencia que tienen estas reglas de carácter general, aspecto que ha sido objeto de múltiples cuestionamientos a través de los años y que, a partir de las reformas constitucionales de 2011, parece haber encontrado un cause adecuado.

Hasta antes de la citada reforma constitucional, la naturaleza de la RMF surgía literalmente de su nombre genérico, tal como lo indica Dionisio J. Kaye:

De su mismo nombre técnico anterior al de Resolución Miscelánea desprendemos que una regla es el estatuto, constitución o modo de ejecutar una cosa; jurídicamente son axiomas o principios que en breves y generales palabras demuestran luego la cosa de que hablan y tienen fuerza de ley en los casos que no están decididos por alguna ley contraria.

Desde este punto de vista, solo podemos considerar “Reglas de Carácter General” a aquellas contenidas en la Resolución Miscelánea como normas reguladoras de las condiciones en que se ha de aplicar un precepto legal obligatorio que en su texto así lo indique y en caso contrario, las demás reglas de carácter general contenidas en la Resolución Miscelánea, carecen de validez jurídica a virtud de que el texto legal obligatorio no contempla la necesidad de ser reglado.<sup>444</sup>

De esta forma, se consideraba que si la norma secundaria (CFF, LISR, RISR, etc.) no establecía textualmente la necesidad que esta tenía de ser reglada o complementada, la RMF no podía referirse a las mismas, y si lo hacía, tales reglas de carácter general devendrían de ineficaces, en un criterio tutelar de la reserva de ley un tanto exagerado.

Tal criterio parece obstaculizar el objeto de estas normas, puesto que la solución a los problemas inmediatos que la ejecución de una ley tendrían que ser superados mediante su reforma, esto es, esperar la lenta transición del proceso

<sup>444</sup> J. Kaye, Dionisio, *Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo*, 4ª ed., México, Themis, 2011, p. 34.

legislativo a efecto de vincular a la RMF con la norma principal y hacerla efectiva, lo cual, como en el ELD, supondría un entorpecimiento en la dinámica jurídica.

Por lo anterior, y a efecto de dotar de un mayor dinamismo al sistema jurídico tributario que perfeccione la relación fisco-contribuyente, el concepto de la RMF fue evolucionando hasta establecer que las resoluciones de carácter general únicamente revelarán el criterio de la autoridad fiscal al aplicar las normas, de esta forma se concluye que:

Las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en las reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquellos que, a juicio de la propia autoridad, tengan carácter de confidenciales, sin que por ello se creen obligaciones para los particulares, y únicamente derivan derechos para los mismos cuando se publiquen en el DOF.<sup>445</sup>

En este sentido, se trata de parámetros internos establecidos por el propio jefe del SAT, mismos que aclararán conceptos y establecerán los procedimientos que, de conformidad con el criterio de la autoridad fiscal, serán los correctos a efecto de que el contribuyente simplifique su actuar y con ello la labor revisora de la propia autoridad.

Es así que podrían ser denominados como “las reglas del juego internas” bajo las cuales tanto la autoridad como los contribuyentes interactúan de una forma mas ordenada y homogénea, pues la claridad de procedimientos y conceptos beneficia a ambas partes y reduce los ciclos de facultades de comprobación, al potencializar la autodeterminación en los contribuyentes.

Ademas, sorteando el aspecto de tener que recurrir a una norma primaria con el aspecto de aclarar que no generará mayores obligaciones al contribuyente, ni tiene por objeto superar a la misma, puesto que estas dos limitantes permiten que sea factible solo la aclaración de éstas, por tanto, pueden darse el lujo de ser vinculantes a pesar de no provenir de un proceso legislativo.

<sup>445</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, 3ª ed., México, Oxford, 2016, p. 672.



Ahora bien, con lo anterior se desprende tan solo su utilidad material tanto para la autoridad fiscal como para el contribuyente, en este sentido es menester atender a su fundamentación originaria, la cual establece lo siguiente:

### **Resolución Miscelánea Fiscal para 2019**

Con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, 14, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 8, primer párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y

#### **Considerando**

Que de conformidad con el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones que establecen disposiciones de carácter general se publicarán anualmente, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes.

Que en esta Resolución se agrupan aquellas disposiciones de carácter general aplicables a impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, y que para fines de identificación y por el tipo de leyes que abarca, es conocida como la Resolución Miscelánea Fiscal.

Que es necesario expedir las disposiciones generales que permitan a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones fiscales en forma oportuna y adecuada, por lo cual el Servicio de Administración Tributaria expide la siguiente:

### **Resolución Miscelánea Fiscal para 2019<sup>446</sup>**

En este sentido, la fundamentación se encuentra en lo establecido por el artículo 33, fracción I, inciso g) del CFF, que a la letra indica:

<sup>446</sup> Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, consultada de [https://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5558921&fecha=29/04/2019](https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5558921&fecha=29/04/2019)

Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

...

g) 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; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

Como tal, se establece legalmente como una especie de servicio de asistencia al contribuyente con una vinculación que salvaguarda los derechos del mismo por cuanto hace a los elementos esenciales de las contribuciones, al establecer limitantes respecto a la generación de obligaciones o cargas adicionales relativas a éstos.

Ahora bien, en cuanto a la protección de los derechos del contribuyente desde un punto de vista sustantivo, el fundamento del artículo anteriormente transcrito refiere una garantía que poco o nada afecta al procedimiento en análisis, puesto que, como se estableció con anterioridad, no se trata de un procedimiento con un objeto recaudador a primera instancia.

En dado caso, se necesitaría un precepto legal que haga vinculante el respeto a los derechos del contribuyente en la aplicación de los procedimientos adjetivos presisados en la RMF, a efecto de que éstos no puedan traducirse en obligaciones o cargas adicionales al propio particular, tal criterio se encuentra estipulado en el artículo 35 del CFF, que al efecto estipula:

Artículo 35.- 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. <sup>447</sup>

El artículo de ley transcrito, formalmente se refiere a la validez de las circulares emitidas por los funcionarios fiscales facultados para realizarlas, así que desde un punto de vista formal se diferencia de la RMF por ser atribuciones de orden exclusivamente interno y que no necesariamente sean de implicación para el contribuyente, al establecerse un criterio de aplicación *intra* administración.

Igualmente, es posible argumentar que la RMF se trata de resoluciones a las que llega la autoridad al resolver problemáticas planteadas con anterioridad por los contribuyentes, mientras que las circulares establecen una forma de actuar previa a las problemáticas y posteriores resoluciones que las aclaran, sin tomar en cuenta el hecho de que ambas tendrán que ser dadas a conocer al contribuyente.

El hecho es que el efecto de las circulares a que hace referencia el artículo 35 del CFF si pueden aplicarse a los procedimientos adjetivos a cargo de la autoridad fiscal, más aún, establece la prerrogativa de que las mismas no generarán obligaciones a los contribuyentes sino únicamente derechos, aspecto que resulta ideal basados en la búsqueda de una solución para el problema de investigación.

Pero, ¿es posible equiparar realmente las circulares a las resoluciones contempladas en la RMF?; la opinión doctrinaria estima que las mismas pueden ser integradas en el campo de la RMF, ello al establecer más similitudes tanto en sus efectos como en sus consecuencias, que diferencias, al efecto Fernando Ramiro Vega Vargas estima:

En primer término, existe una gran cantidad de disposiciones circulares que, no obstante pretender referirse a situaciones sólo internas de la administración, en ellas se relacionan gran cantidad de derechos y obligaciones para los particulares que, con la pretensión de dar lineamientos a los inferiores jerárquicos, afectan indirectamente la esfera jurídica de los particulares.

<sup>447</sup> Código Fiscal de la Federación, Art. 35.

Todo ello ha dado lugar a que, junto a los ordenamientos legislativos, encontremos disposiciones secundarias elementales para el manejo de los asuntos fiscales, (como la resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para cada año, conocida como “resolución miscelánea”), así como gran número de Acuerdos y Decretos que se emiten cada año, cuyo desconocimiento puede generar grandes consecuencias para los contribuyentes. <sup>448</sup>

Atento a lo anterior y en el caso que nos ocupa, las indicaciones realizadas al interior del SAT respecto a lo que debe entenderse al hablar respecto a los cuatro conceptos fundamentales (activos, personal, infraestructura y capacidad material), así como los criterios probatorios que debe reunir el contribuyente para acreditarlos, termina afectando la esfera jurídica del particular.

En efecto, es una práctica regulada por un ordenamiento jurídico en forma, que incluso establece limitantes a sus disposiciones, permitiendo únicamente la instauración de derechos para el contribuyente y no obligaciones adicionales a las establecidas en las leyes correspondientes, claro, siempre y cuando las mismas resoluciones o criterios sean publicadas en el DOF.

De hecho, lo anterior convierte a la RMF en la herramienta básica a fin de que la autoridad fiscal cumpla con sus obligaciones establecidas en el artículo 1 constitucional, sin tener la necesidad de esperar las reformas correspondientes a las normas tributarias realizadas por el legislador, ello bajo un concepto práctico y específico, visiones de las cuales carece el poder legislativo.

Al establecer un derecho dentro de un criterio vinculativo como lo es la RMF, tutelados quizá a su vez por la propia PRODECON, y reforzados por el principio *pro personae*, tal documento normativo puede ser considerado como la cúspide de la progresividad de los derechos fundamentales de los contribuyentes, más aún que la propia Ley de Derechos del Contribuyente.

Se afirma lo anterior, debido a la movilidad y ductilidad que puede tener la propia RMF, lejos de la rigidez normativa de la propia ley, pero con sus mismos efectos vinculantes, claro está que la concesión de determinados derechos debe

<sup>448</sup> Vega Vargas, Fernando Ramiro, *Análisis temático del código fiscal de la federación*, T.I., México, Thompson Reuters, 2018, pp. 197-198.

de ser un asunto meditado detenidamente por la autoridad fiscal, razones que, en el presente caso, se expondrán a fin de exponer la viabilidad de la solución propuesta.

#### **4.2.2.- La aplicación de estricta de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.**

La sujeción al principio de legalidad por parte del ECD y de la escuela neoconstitucionalista, no solo obedece a abanderar la ductilidad de la norma bajo el criterio interpretativo de los operadores de derecho, sino que en ocasiones pugna por el cumplimiento estricto de la misma cuando se trata de la mayor protección a los derechos humanos y fundamentales del gobernado.

Tal es el caso del artículo 41 de la LFPCA, misma que incluye una facultad importante, pero olvidada, para los magistrados del TFJA, indicando textualmente lo siguiente:

Artículo 41.- El Magistrado Instructor, hasta antes de que se cierre la instrucción, para un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los mismos, ordenar la práctica de cualquier diligencia o proveer la preparación y desahogo de la prueba pericial cuando se planteen cuestiones de carácter técnico y no hubiere sido ofrecida por las partes.

El magistrado ponente podrá proponer al Pleno o a la Sección, se reabra la instrucción para los efectos señalados anteriormente.<sup>449</sup>

En este contexto se tiene una norma adelantada a su época, misma que otorga la máxima potestad a los citados magistrados a fin de ir más allá de su conocimiento jurídico en aras de resolver de una mejor forma las controversias planteados ante ellos, siempre y cuando se trate de cuestiones de carácter técnico que escape de su experiencia jurídica.

<sup>449</sup> Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, art. 41.

No obstante, tal práctica se encuentra en desuso, pues en el ámbito pragmático los magistrados prefieren dejar todo en las tradicionales cargas procesales de las partes, sin involucrarse seriamente con la resolución de la *litis* del procedimiento, es decir, si la pericial no fue ofrecida por las partes no se toma la molestia de involucrarse más allá, resolviendo únicamente con el texto de la ley.

A pesar de ello, la visión respecto a la aplicación de este artículo en la práctica encuentra simpatizantes, como lo es el caso de la Magistrada Adriana Campuzano Gallegos, quien manifiesta:

En mi opinión, el imperativo de impartir justicia exige que el tribunal se allegue de ciertos elementos para resolver, a pesar de la falta de cuidado de las partes de allegárselos, cuando versen sobre cuestiones que deben analizarse de oficio; por ejemplo, los autos de otros juicios cuando pueda existir cosa juzgada refleja o las pruebas que estén relacionadas con una posible causa de improcedencia o de sobreseimiento; o cuando sean indispensables para resolver la *litis*, como pueden ser todas las actuaciones del procedimiento del cual emanó el acto impugnado que hubiera omitido exhibir la autoridad demandada.<sup>450</sup>

A pesar de que tal opinión se limita al ámbito jurídico, cabe extenderla a otros casos que, evidentemente, requerirían de mayores conocimientos técnicos específicos para resolver la *litis* del procedimiento, como lo es el caso de responsabilidades administrativas del Estado (Ej. negligencias médicas) o la propia dilucidación de operaciones inexistentes.

Es realmente en estos casos, en donde se requiera de un conocimiento que el propio magistrado ignore, cuando debe aplicarse este artículo, puesto que el TFJA se ha caracterizado por tener que resolver diversos procesos que salen de su tradicional competencia, llegando a tener que resolver respecto a la facticidad de determinadas acciones.

La trascendencia de lo anterior sería un punto para desligar lo establecido en el artículo en comento de una especie de suplencia de la deficiencia de la queja, que en materia administrativa está restringida a la discrecionalidad del juzgador, de esta

<sup>450</sup> Campuzano Gallegos, Adriana, *Ley federal de procedimiento contencioso administrativo comentada. Análisis doctrinario y jurisprudencial*, México, Dofiscal, 2018, p. 367.

forma, la suplencia que puede ejercer el magistrado puede restringirse a su discrecionalidad, pero el apoyo para allegarse de conocimientos que ignora para resolver un caso debe ser estrictamente obligatorio.

#### **4.3.- La dignidad humana como eje rector del procedimiento.**

Como se acotó en el capítulo 1 del presente trabajo de investigación, la dignidad humana se convierte en el eje rector del derecho, y como tal, del paradigma del ECD y como tal debe de ser considerada en todo su esplendor en las relaciones de supra a subordinación del Estado para con el individuo, involucrando toda una gama de principios protectores en el proceso.

Ahora bien, dentro de estas relaciones de supra a subordinación, se encuentran los procedimientos mediante los cuales el SAT ejerce sus facultades de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales, y, dentro de estos, se encuentra, indebidamente, el procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF.

Lo anterior deviene en el hecho de que tal procedimiento debe regirse por el principio de dignidad, cuyo respeto debe ser observado en la interacción imperante entre la autoridad y el gobernado, permitiendo que se lleve a cabo de la forma más digna posible, ya sea en cuanto a sus posesiones o su persona.

Bajo esta tesitura y recurriendo al principio de interdependencia, la dignidad se va a integrar con otros principios y derechos que, en el presente caso, trascienden de los estrictamente procedimentales, únicos que imperan en materia fiscal, de conformidad a la clasificación de Ladrón de Guevara, expuesta en el capítulo segundo de la presente investigación.

En este sentido, la dignidad del individuo debe resguardarse con el correspondiente esmero para no vulnerarla en ningún momento procedimental, como en el caso de los listados de presuntos, emitidos por el SAT en cumplimiento estricto del artículo 69-B del CFF, dentro de los cuales los contribuyentes son exhibidos con antelación a la determinación de su culpabilidad.

#### **4.3.1.- Importancia procesal de los listados de presuntos vs utilidad práctica.**

En la praxis, la utilidad de los listados de presuntos es ínfima, es decir, carecen de importancia real para con el objeto del procedimiento, recordando que se utilizan como un medio de notificación de conformidad con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 69-B del CFF, y que tal notificación también es realizada de forma personal al contribuyente a través del buzón tributario.

En este sentido, su objeto como “notificación” queda cumplido con la realizada mediante buzón tributario, sin necesidad de realizar publicaciones de listados de contribuyentes sujetos al procedimiento, atento a lo cual la afectación a la dignidad del contribuyente, producida por la publicación de sus datos, no encierra una utilidad práctica dentro del procedimiento.

Tal utilidad aparentemente sale del terreno legal, intentando persuadir a otros contribuyentes acerca de dejar de tener operaciones comerciales o de prestación de servicios con aquel contribuyente implicado dentro del procedimiento en análisis, generando una afectación no solo moral sino también material, a fin de no agravar “el daño patrimonial” causado al Estado.

Lo cual trasciende toda medida de prevención o de tintes ejemplificativos respecto a la efectividad de la autoridad recaudadora, puesto que tales contribuyentes aún se encuentran sujetos al procedimiento, de hecho, el procedimiento apenas da inicio para ellos, atento a lo cual no es posible considerar a tales listados como un medio exhibicionista de la eficacia recaudadora del SAT.

Lo anterior, deja implícito que el verdadero propósito de los listados es generar incertidumbre en contribuyentes incumplidos, como una política pública tendiente a desalentar una actividad, no obstante, una política pública de este estilo, capaz de provocar daños de imposible reparación, claramente no es el camino ideal para seguir.

En consecuencia, este aspecto de poca trascendencia procesal y notoria peligrosidad extraprocesal es uno de los aspectos a modificar haciendo uso de la RMF, para establecer ciertos criterios que la autoridad fiscal deberá considerar antes de proceder a publicar los datos de un contribuyente en los referidos listados.



#### **4.4.- El principio de verdad y la multidisciplinariedad como vectores de cambio.**

Retomando el tema de la verdad y la multidisciplinariedad necesaria para llegar a ella, atento a lo escrito en el primer párrafo del presente capítulo y contrario a lo que pueda pensarse, este punto no es exclusivo de las autoridades jurisdiccionales, sino que su espectro se extiende tanto a la autoridad fiscal como al propio contribuyente.

Las acciones tripartitas, esto es, realizadas por los Contribuyentes, el SAT y el TFJA, permitirán compartir la carga de acoplar un procedimiento al paradigma del ECD en una perfecta armonía contributiva que no deje lugar a dudas sobre la legalidad sustancial de la aplicación del procedimiento en análisis.

Ahora bien, estrictamente hablando de las potestades de las autoridades jurisdiccionales, su actuar debe enfocarse a la solución del fondo del asunto y no solo a los aspectos formales, máxime si se trata de resolver una *litis* planteada con base en la existencia de elementos fácticos, aspecto que, como se explicó anteriormente, sale de la competencia sustancial de las autoridades administrativas.

Este simple hecho, provoca un efecto obvio, dejar de lado la insularidad de la ciencia jurídica y apoyarse en otras ciencias o técnicas que permitan una mejor dilucidación del tema en estudio, ignorar lo anterior sería seguir con necedad los parámetros jurisdiccionales del viejo paradigma del ELD, implantando resoluciones basadas en conjeturas y no en hechos concretos.

##### **4.4.1.- El Servicio de Administración Tributaria y su relación con el principio de verdad.**

La relación que guarda la autoridad fiscal con el principio de verdad toma una prueba de fuego dentro de la aplicación del presente procedimiento, en este sentido, si su compromiso es fuerte con el mencionado principio debería romper el hermetismo con el cual maneja los criterios que se refieren a la documentación comprobatoria de los elementos contemplados en el artículo 69-B del CFF.

En efecto, si el contribuyente no es consiente de cuales son los medios probatorios idóneos para acreditar tanto la existencia de elementos vitales dentro de sus operaciones comerciales, así como la existencia de estas y la autoridad resuelve de una manera plenamente formal dichos procedimientos, el apego al principio de verdad dentro de los mismos deviene notoriamente endeble.

Lo anterior se ilustra en los resultados estadísticos, en donde se demuestra que un mínimo de contribuyentes que presentan pruebas puede acreditar su dicho con documentales contables, mismas que tradicionalmente eran las únicas que tenían que almacenar, siendo que la autoridad bien puede ser clara en sus objetivos y solicitar puntualmente determinada documentación que permita al contribuyente probar su dicho y llegar a resolver el fondo del asunto.

El hermetismo dentro de la fase probatoria únicamente produce una limitación para los fines del procedimiento, fines nobles, pero con una aplicación inadecuada, que, en su afán de castigar una práctica indebida, es propensa a violar derechos humanos y fundamentales de los contribuyentes que no cuentan con un parámetro sólido para soportar sus actividades documentalmente.

Tal situación ya se hizo palpable en la respuesta a la solicitud de información que se encuentra relatada en el capítulo 3 del presente trabajo, en donde se desprende que la AGAFF omite pronunciarse sobre los aspectos probatorios que considera reelevantes para acreditar la tenencia de los elementos contemplados en el artículo 69-B del CFF.

Romper esta renuencia a fin de instaurar procedimientos “transparentes”, ayuda al contribuyente no a prepararse para engañar a la autoridad, sino a cumplir debidamente con sus obligaciones fiscales, mismas que cambiaron drásticamente desde el ejercicio fiscal de 2014 con la vigencia de la norma que contiene el procedimiento en análisis.

Máxime si se trata de aspectos que escapan del ámbito de su conocimiento, como lo es la verificación de acontecimientos fácticos, y también muchas veces muy específicos sujetos a las diversas operaciones de los contribuyentes, razón por la cual, si se tiene un compromiso como autoridad con el principio de verdad, debe permitir la cooperación indirecta del contribuyente.

Tal cooperación se presentará mediante un sistema contable ordenado y ello sera posible siempre y cuando la autoridad sea clara al establecer sus obligaciones formales, pues de lo contrario el contribuyente no será capaz de saber qué documentación puede acreditar la existencia de los elementos necesarios para realizar sus operaciones, complicando la labor de fundamentación y motivación de la propia autoridad.

Más aún, tales complicaciones trascienden hasta el ámbito jurisdiccional, donde la complicación en la referencia de elementos fáctico inclinará al juzgador a resolver con base a elementos formales, viciados desde origen por la poca claridad de la autoridad fiscal al respecto.

#### **4.4.2.- El Tribunal Federal de Justicia Administrativa y su relación con el principio de verdad.**

La relación general de los órganos jurisdiccionales con el principio de verdad se ha difuminado con el paso del tiempo, en parte, por los cambios materiales que con el avance de la sociedad se intensifican, siendo el principal la carga de trabajo traducida en los miles de casos que un solo magistrado o juez tiene que resolver en su día a día.

Esta creciente cantidad de asuntos a resolver se traduce en una forma de medir la productividad de los funcionarios públicos encargados de resolverlos, e incluso de la propia autoridad en cuestión, atento a lo cual se establecen parámetros mínimos en los que los asuntos concluidos (juzgados) determinan la productividad de un determinado juzgado o tribunal.

Consecuentemente, un elevado nivel de productividad genera mayores oportunidades de crecimiento laboral o un incremento en sus percepciones económicas en forma de bonos, no obstante, este sistema de medición pasa por alto que la cuestión no es resolver casos litigiosos de una forma rápida, sino resolverlos eficientemente en cuanto al fondo de este.

Recientes estudios en el ámbito administrativo del poder Judicial determinan que: La posición que ocupan o *ranking* se determina por el órgano que tiene menos asuntos en existencia al término del periodo, partiendo de la premisa que la asignación de ingresos a lo largo del año es siempre equitativa para todos los

juzgados.<sup>451</sup>, es decir, la variable de asuntos atendidos por cada órgano es la misma.

No obstante, en la materia administrativa se observó que el juzgado que ocupa el primer lugar es también el que más desechamientos reportó. Sin embargo, el dato cobra relevancia cuando se pone en contexto para comprender que la frecuencia de los mencionados desechamientos van por encima del promedio del resto de los juzgados en un 80%, es decir, casi dos a uno.<sup>452</sup>

Este tipo de datos alarmantes nos dan una idea respecto a la tendencia actual de las autoridades jurisdiccionales a fin de evitar conocer el fondo de los asuntos que frente a ellas se plantean y dirimir las controversias de una forma eficiente y no meramente forma, con lo cual resulta imperioso reestablecer el pilar del principio de verdad como medio del acceso a la justicia que tales órganos deben de otorgar.

#### **4.4.3.- El contribuyente y su relación con el principio de verdad.**

La relación del contribuyente con el principio de verdad parte del concepto de ética tributaria, entendiendo como tal el cumplimiento por parte de los ciudadanos de sus obligaciones fiscales por su propia voluntad y de una manera íntegra, de hecho, el Estado basa la obtención de la mayoría de los ingresos tributarios en la autodeterminación de sus propios ciudadanos.

Ahora bien, el concepto de la autodeterminación y su aceptación por del Estado no parte del hecho de que reconozca un alto nivel ético en sus ciudadanos, son mas bien de una imposibilidad técnica de auditar y asegurarse del cumplimiento de las obligaciones de cada uno de ellos, no obstante, el resultado es el mismo, la confianza que debe de depositar en su población obligada a tributar.

En consecuencia, para tener un mayor grado de confianza que asegure de una mejor manera el cumplimiento de las obligaciones tributarias, debe de establecer normas claras que guíen al contribuyente a fin de poder solventarlas y, más aún, que permitan facilitar sus labores de fiscalización en caso necesario.

<sup>451</sup> Silva García, Fernando y Medina Carrillo, Maricarmen, "Estadística judicial vs. Acceso a la justicia.", en Cossío Díaz, José Ramón (Coor.) *Innovación jurídica*, México, Tirant lo blanch, 2018, p. 92.

<sup>452</sup> *Idem*.

#### **4.5.- Adiciones y modificaciones a la regla 1.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2019.**

La modificación de la operatividad del procedimiento mediante la adecuación de a regla 1.4 de la RMF tiene su objeto en dos aspectos clave, el listado provisional y el apartado probatorio; respecto al primero se buscará regular un filtro más efectivo para que solo los contribuyentes con un comportamiento agresivo en términos tributarios sean considerados en el listado de referencia.

Respecto al segundo punto, se busca brindar una claridad dentro del rubro probatorio y contable (desde el punto de vista considerado por la autoridad) que permita al contribuyente cumplir eficientemente con sus obligaciones formales y que, consecuentemente, brinde una mayor certeza a la autoridad al momento de ejercitar el procedimiento respectivo.

Por cuanto hace al listado de presuntos, es necesario explicar la razón por la cual se expone la idea de restringir las condiciones para ser contemplado en el listado y no desaparecer de lleno el mismo, pues en teoría su desaparición sería la consecuencia lógica de la propuesta de solución después de lo expuesto en las páginas anteriores.

La forma en la que se pensaron estas soluciones es pragmática y no teórica, es decir, se busca que las mismas tengan un carácter operativo y sean coherentes con el contexto actual, mismo en el que se está manejando una etapa de transición de autoridades como consecuencia de las pasadas elecciones presidenciales.

En este sentido, se establece que existen dos vertientes en el tema, aquella que considera el listado indispensable como medio de presión al contribuyente, además de como modelo inhibitorio para evitar que se sigan celebrando operaciones comerciales con el contribuyente enlistado.

Y otra que consideran al listado en comento como violatorio de la dignidad del contribuyente, así como de la presunción de inocencia del mismo, y que, por tanto, debe ser eliminado; no obstante esta postura es la sostenida por el grupo político de oposición y por ende la más débil.

Ante esta situación, se propone una solución conciliadora para ambas partes, misma que pueda ser realmente considerada por la facción política en el poder y

estar en posibilidad de aminorar los efectos nocivos del listado en comento para la dignidad de los contribuyentes.

Para lo anterior, se considera delimitar el listado de presuntos para aquellos contribuyentes que muestren una conducta fiscal indebida, ya sea por el incumplimiento de las obligaciones formales relacionadas con el procedimiento en análisis, por la comisión de delitos fiscales, o por su participación en esquemas agresivos de evasión fiscal.

Como propuesta se sugiere el siguiente texto:

La notificación a través del Portal del SAT y en el DOF solo será realizada a aquellos contribuyentes que, después de una verificación en las bases de datos institucionales con los que cuenta el SAT y de su corroboración fáctica por parte del personal autorizado para tales fines, cuenten con dos o más de las siguientes características:

- 1.- Domicilio fiscal inexistente o con características que no sean propias de la actividad por la cual el contribuyente haya expedido comprobantes fiscales.
- 2.- Ausencia de sucursales, cuando por la naturaleza de su actividad o actividades comerciales o de prestación de servicios deban contar con ellos.
- 3.- Domicilio fiscal en oficinas virtuales, cuando por la naturaleza de su actividad o actividades comerciales o de prestación de servicios deban contar con una infraestructura sólida.
- 4.- Sean omisos en presentar dos o más declaraciones anuales o estas fueran presentadas en 0.
- 5.- Cuando, estando obligados a ello y en un mismo ejercicio fiscal, sean omisos en presentar dos o más Declaraciones Informativas Múltiples o Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros o bien sean presentadas en 0.
- 6.- Cuando haya recaído sobre el contribuyente sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.
- 7.- Cuando, del cruce de información proveniente de los diversos sistemas con los que cuenta el SAT, se conozca la participación del contribuyente en un esquema agresivo de evasión fiscal.

Tales circunstancias deberán encontrarse respaldadas con el debido soporte documental con fecha previa a la publicación del listado de que se trate, mismo que será integrado al expediente del contribuyente respectivo.

Respecto al segundo punto, para hacer una responsable referencia al ámbito probatorio, resulta necesario realizar una aclaración respecto a los conceptos de activos, personal, infraestructura y capacidad material, a fin de delimitar qué es lo que la autoridad entenderá como tal a efecto del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF.

Para ello se considerará la información proporcionada por la propia autoridad a la que se hizo referencia en el capítulo tercero del presente trabajo de investigación, en este sentido, al ser manifestaciones de la propia autoridad, no se encontrará objeción alguna de su parte respecto a la delimitación de los conceptos propuestos.

Por cuanto hace al concepto de activos se considerará que se compone por los activos fijos, circulantes y diferidos que tenga un contribuyente, integrados a su vez por aquellos bienes muebles utilizados para realizar las operaciones consignadas en sus comprobantes fiscales, el capital o valores económicos con los que dispone para allegarse de los elementos antes descritos, así como aquellos derechos adquiridos por gastos realizados por beneficios futuros aún no recibidos y que sean susceptibles de aprovechamiento.

Por cuanto hace al personal no existe una complicación real en cuanto al concepto, considerándose acertada la definición de la AGAFF, refiriendo al conjunto de personas, trabajadores, empleados o cual otra denominación que el orden legal prevé, que laboran o prestan sus servicios bajo ciertas condiciones en un mismo organismo, empresa o entidad, a cambio de una remuneración.

A la definición propuesta por la AGAFF se le retiró el aspecto de la cualificación del personal, puesto que esta solo podría ser evaluada por el propio patrón, en terminos fácticos la aptitud de un trabajador, pues se considera que para determinar si es capaz de realizar determinada actividad, esta solo puede ser reconocida pragmáticamente.

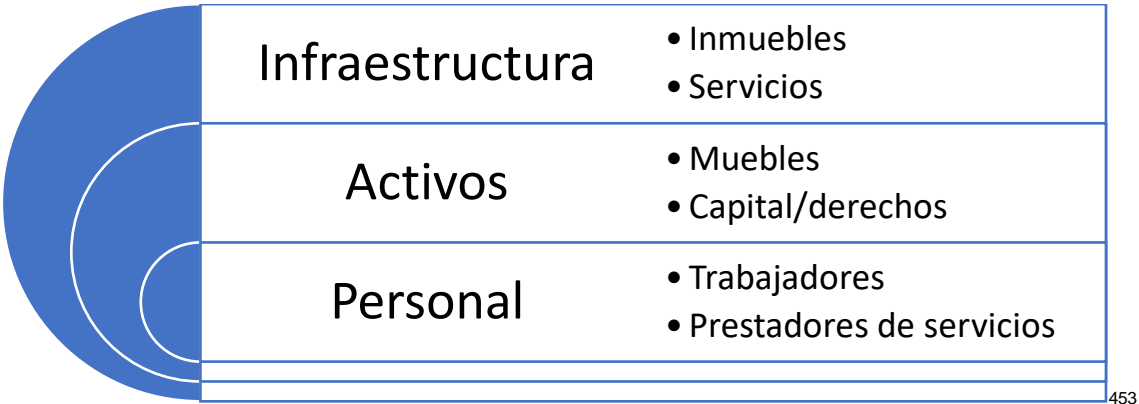
Por cuanto hace al concepto de infraestructura se delimitará al aspecto de bienes inmuebles capaces de alojar a los otros elementos, así como a los servicios públicos o privados que el contribuyente le deba acondicionar a fin de realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos.

De igual forma se considera la definición proporcionada por la AGAFF, excluyendo el término de “medios técnicos” puesto que se considera que los mismos se integran por los activos fijos de los contribuyentes; por cuanto hace a la definición aportada por la AGGC, se considera un tanto vaga y confusa con el mismo concepto de activos, por lo cual no fue considerada.

Finamente, por cuanto hace al concepto de capacidad material, también se adopta el concepto otorgado por la AGAFF, quien lo considera como el conjunto de elementos necesarios, suficientes y coherentes al tipo de servicio que presta, para el funcionamiento y desarrollo de una actividad.

Si bien parecería ocioso referirse al concepto de capacidad material al establecer que el mismo se refiere a la suma de los otros elementos, se considera que la concepción de la AGAFF al respecto es ideal no solo para indicar lo anterior, sino para preparar al contribuyente respecto al objeto completo del procedimiento, esto es, al análisis de la suficiencia y coherencia de los elementos.

Todo lo anterior, considerando lo dicho respecto a la capacidad material, se ilustra de la siguiente forma:



Fuente: Elaboración propia.

Ahora bien, es necesario recordar que, de conformidad con el primer párrafo del artículo 69-B del CFF, serán sometidos al procedimiento en análisis aquellos contribuyentes que expidan comprobantes fiscales sin contar con activos, personal,

453 Elaboración propia.



infraestructura o capacidad material, principalmente; atento a lo cual parecería obvio el objeto del procedimiento, al menos de su primera parte.

Por lo anterior, los contribuyentes pensarían que tan solo basta acreditar la efectiva tenencia de tales elementos en determinado ejercicio fiscal para desvirtuar la presunción de la autoridad fiscal, ello siempre y cuando sean conscientes de la existencia de este procedimiento y en consecuencia del aumento de sus obligaciones formales.

Como tal, entonces, se pensaría que con acreditar la tenencia de activos, personal e infraestructura se comprobaría la capacidad material del contribuyente e incluso la existencia de la operación como tal, lo cual se ilustra a continuación:



454

Fuente: Elaboración propia

Sin embargo, atento a lo establecido en la exposición de motivos del artículo 69-B del CFF, su objeto se extiende más allá de la simple demostración de la tenencia de elementos para realizar operaciones comerciales o de prestación de

<sup>454</sup> Elaboración propia.

servicios; también es menester demostrar su uso efectivo y, consecuentemente, su suficiencia para obtener los ingresos facturados.

Por ejemplo, no basta con probar que la existencia y tenencia de infraestructura, sino que se debe probar su uso y suficiencia para albergar tanto a activos como a trabajadores; no es suficiente probar la existencia y suficiencia de activos, sino también su capacidad y uso por parte del personal; no es suficiente probar la existencia y suficiencia del personal, sino que también hayan ido a laborar y hubiesen realizado el trabajo correspondiente.

Lo anterior se ejemplifica con el siguiente diagrama:



455

Fuente: Elaboración propia.

En este orden de ideas, el hecho de indicar al contribuyente todos los aspectos que deberá probar dentro del procedimiento en análisis, y como consecuencia, la documentación comprobatoria que debe recabar e integrar a su contabilidad para

455 Elaboración propia.

tal fin, es un progreso importante que define una base sobre la cual cada contribuyente en su actividad podrá observar de la forma más conveniente.

Como se estableció anteriormente, resulta materialmente imposible establecer puntualmente la documentación comprobatoria de cada elemento y por cada actividad industrial, comercial o de prestación de servicios, por lo que lo que se busca es ser claro en el “qué” es lo que se deberá probar, estableciendo una base común respecto al “cómo” probarlo.

Por cuanto hace al concepto de activos, el primer aspecto a probar es su adquisición o al menos disposición de los mismos, por lo tanto cualquier documento que acredite su propiedad o uso será efectivo para tal fin, como la factura, contratos de arrendamiento, mutuo, donación, etc., documentos que deben ser integrados a la contabilidad del contribuyente.

Como tal, las adquisiciones deben ser contempladas en los registros contables, así como la relación de activos fijos y activos circulantes, los primeros haciendo constar su depreciación cuando se esté en posibilidades de ello; si bien la contabilidad no basta para probar la tenencia directa o indirecta de activos, si es un indicador de soporte probatorio para la demás documentación del contribuyente.

Por lo que hace al rubro de personal, la forma más efectiva de comprobar su tenencia es mediante expedientes laborales, en donde conste su contratación, documentos de identidad, nominas, recibos, registros de asistencia, información de seguridad social, etc., los contratos de subcontratación laboral también deben estar incluidos en este rubro.

Los medios para acreditar el uso de estos dos elementos se deja al arbitrio del contribuyente, pues expresar algún método puede llevar a realizar gastos excesivos por parte de este, por ejemplo, una forma de acreditar la asistencia de personal es un lector de huellas digitales, no obstante el costo de esta tecnología es un gasto que no todos los contribuyentes pueden costear.

Respecto a la infraestructura, al igual que los activos, deberá soportarse su propiedad o uso mediante escrituras públicas, contratos o convenios; cabe aclarar que tal infraestructura deberá ser suficiente para albergar a los activos y el personal

reportado por la contribuyente, así mismo su uso únicamente se acreditará mediante los pagos de los servicios utilizados.

Es así que la propuesta para acotar los medios probatorios del contribuyente se redactaría de la siguiente forma:

A fin de comprobar que el contribuyente haya contado directa o indirectamente con activos suficientes para llevar a cabo las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos, el contribuyente deberá acreditar su propiedad o posesión mediante facturas, contratos o convenios, adicionalmente deberá hacerlos constar dentro de su balance general, relacionado con los registros y la acreditación de su existencia y ubicación física, vinculados a sus respectivos reportes de depreciación, entre otros afines.

De igual forma, deberá contar con elementos de prueba adicionales, ya sean documentales o contenidos en disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos, que permitan dilucidar el uso de los activos en cuestión durante el o los ejercicios fiscales sujetos a revisión.

A fin de comprobar que el contribuyente haya contado directa o indirectamente con el personal suficiente para llevar a cabo las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos el contribuyente debe conservar toda aquella documentación con la que acredite el vínculo laboral con el contribuyente, como nomina, recibos, contratos individuales o colectivos, listados asistencia, participaciones en cursos y capacitaciones, registros ante las instituciones de seguridad social, reportes del personal que opera la maquinaria, entre otros afines.

De igual forma, deberá contar con elementos de prueba adicionales, ya sean documentales o contenidos en disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos, que permitan acreditar las jornadas laborales y el trabajo efectivamente realizado por el personal durante el o los ejercicios fiscales sujetos a revisión.

A fin de comprobar que el contribuyente haya contado directa o indirectamente con la infraestructura suficiente para llevar a cabo las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos el contribuyente debe conservar toda aquella documentación con la que acredite la propiedad o el uso del bien inmueble utilizado

para albergar los activos y el personal necesario para el desarrollo de las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos.

De igual forma, deberá contar con elementos de prueba adicionales, ya sean documentales o contenidos en disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos, que permitan acreditar el uso de la infraestructura, como lo son los pagos de servicios necesarios para el funcionamiento de su negociación durante el o los ejercicios fiscales sujetos a revisión.

Por supuesto esta semblanza es de carácter enunciativo más no limitativo, pudiendo el contribuyente allegarse de más pruebas que, a su juicio y correspondiendo a su tipo de actividad, puedan serle más afines al probar la tenencia de activos, personal e infraestructura, así mismo el criterio de la autoridad se mantendrá a fin de verificar la coherencia de los elementos aportados.

De esta manera se busca que la autoridad brinde mayor certeza respecto a los conceptos que integran el objeto del artículo 69-B del CFF, más aún, respecto al ámbito probatorio, en donde se deja claro los aspectos que el contribuyente tiene que probar realmente, sin la necesidad de perder una oportunidad para acreditar la efectiva tenencia de los elementos mencionados en dicho artículo.

#### **4.6.- Aplicación puntual del artículo 41 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.**

Como se estableció en líneas posteriores, la aplicación puntual del artículo 43 de la LFPCA resulta vital para la resolución de las controversias acaecidas con motivo de la aplicación del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF, si es que se refiere a una resolución en concordancia con los estándares del paradigma del ECD claro está.

Ello es así puesto que se debe de admitir que la formación e incluso la experiencia de los magistrados que integran el TFJA, no resulta ser la adecuada para llegar a una conclusión lo bastante acercada a la verdad respecto al objeto que persigue el artículo de ley en cuestión, esto es, no es la apropiada para

determinar la existencia física de elementos tangibles y acciones perpetuadas a través de éstos.

El auxilio de la ciencia a través de sus peritos en múltiples materias es la clave para resolver los casos difíciles, esto es, casos en los que, a pesar de la implementación de una mayor claridad en cuanto a los conceptos y medios probatorios subsista la problemática; pues en este punto las desavenencias formales de documentación respecto a los elementos desaparecen, subsistiendo únicamente el fondo.

Como tal, el fondo del procedimiento se resume a acontecimientos fácticos y la dilucidación de su correspondencia con la realidad, aspectos de índole técnico que ningún magistrado, al menos en un primer momento, tiene dentro de su ámbito de conocimiento y si lo tiene no es pleno como un experto en la materia, quien estaría plenamente facultado para ello.

Un ejemplo puntual sería el resuelto por la Sala Regional del Pacífico del TFJA, bajo el número de expediente 969/15-14-01-1, dentro del cual, un contribuyente impugnó la resolución recaída en su contra dentro del ejercicio del procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF, abierto a efecto de verificar la expedición de facturas por concepto de “compra-venta de granalla de plata<sup>456</sup>”.

En efecto, se trata de un contribuyente dedicado a la joyería que utiliza la granalla de plata para realizar otros productos (Joyería) o la comercializa como materia prima, de conformidad con su objeto social, el cual estipulaba lo siguiente:

FABRICACIÓN DE COMPRAVENTA, DISEÑO, CONSIGNACIÓN, EXPLOTACIÓN, COMERCIALIZACIÓN, DISTRIBUCIÓN, INDUSTRIALIZACIÓN, IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE TODA CLASE DE ARTÍCULOS DE JOYERÍA, ORFEBRERÍA, METALES PRECIOSOS, SEMIPRECIOSOS, DE PIEDRAS PRECIOSAS, SEMIPRECIOSAS Y DE CUALQUIER TIPO DE ARTESANÍAS INCLUSO DE PIEL Y DE OBJETOS DE ARTE EN GENERAL, DE OBJETOS DECORATIVOS Y ARTÍSTICOS, ASÍ COMO ARTÍCULOS DE REGALO DE TODO TIPO, CUALQUIERA

<sup>456</sup> La granalla de plata es plata en su estado puro, por lo general se comercializa en forma de pequeñas esferas de escaso volumen, por lo que una cantidad de granalla de plata con un alto valor puede ser almacenado en espacios muy pequeños.

QUE SEA SU CLASE Y ROPA TÍPICA, IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE TODOS ESTOS PRODUCTOS Y LOS QUE SE RELACIONEN CON ELLOS;...”<sup>457</sup>

En este caso, si bien la factura solo ampara la compra-venta de granalla de plata, el contribuyente se encuentra facultado para realizar su transformación y venderla en forma de joyería, lo cual fue advertido por el SAT y por el propio contribuyente, ante lo cual manifestó que el 90% de sus operaciones representaban la compra-venta de la referida materia.

Es así que, verificar la existencia de las operaciones del 10% restante implicarían calcular qué cantidad de joyería se produjo y comercializó, así como la cantidad de granalla de plata necesaria para tal proceso, con el fin de dilucidar efectivamente el objeto del procedimiento en análisis y no solo observar un aspecto formal tendiente a la valoración de documentos probatorios.

Y no solo eso, sino que tendría que vincularse con la existencia de los demás elementos, es decir, se tendrá que dilucidar el número de trabajadores que se necesitarían para realizar la producción de la joyería, así como la existencia de los activos (maquinaria y/o herramientas) necesarios para realizar el trabajo, así como el elemento espacial o de infraestructura en donde lo llevaron a cabo.

El hecho de determinar la complejidad en la elaboración de una pieza de plata, su conformación estructural y su detallado forzosamente implicaría la intervención de un experto en la materia, ello siempre y cuando sea indispensable llegar a tal extremo, en el caso expuesto, no fue necesario llegar a tal situación por el hecho de que el contribuyente no pudo acreditar la existencia de la materia prima.

No obstante, es posible vislumbrar la problemática que ciertos casos pueden plantear al Tribunal, y que para resolverse no se podrá recurrir a faltas de tipo formal, tal es el caso de las cuestiones planteadas en las solicitudes de devolución que presentan contribuyentes que realizaron operaciones comerciales con aquellos que se encuentran en los listados definitivos a que se refiere el artículo 69-B del CFF.

<sup>457</sup> <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

Por ejemplo, en el juicio tramitado bajo el número de expediente 1084/16-14-01-4, por la Sala Regional del Pacífico, se dirime la legalidad de la negativa de una solicitud de devolución presentada por un EDO, basada en el hecho de que el proveedor del solicitante se encuentra en los listados definitivos anteriormente aducidos, expresando en su resolución lo siguiente:

Por todo lo expuesto, esta Autoridad concluye que con sus argumentos y documentación aportada, con sus escritos de fechas 11 de febrero de 2016 y 05 de noviembre de 2015, recibidos en la oficialía de partes de esta Administración los días 18 de febrero de 2016 y 09 de noviembre de 2015, respectivamente, por lo que no acredita que efectivamente adquirió los bienes o servicios de los contribuyente \*\*\*\*\* y \*\*\*\*\* confirmándose que las operaciones no fueron realizadas, toda vez que los proveedores \*\*\*\*\* y \*\*\*\*\* se encuentra publicado en el listado definitivo a que se refiere el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, por lo que esta Autoridad concluye que el contribuyente \*\*\*\*, acreditó indebidamente el Impuesto al Valor Agregado en cantidad de \$17,418.62 por las operaciones llevadas a cabo con la contribuyente \*\*\*\*\* y la cantidad de \$153,655.24 por las operaciones llevadas a cabo con la contribuyente \*\*\*\*\* , por el período de Noviembre de 2013...”<sup>458</sup>

Ahora bien, en la contestación a la demanda, la Administración Desconcentrada Jurídica utilizó un argumento esencial para el objeto del procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, en esencia se refiere a la comprobación de todos y cada uno de los elementos que comprueben la existencia de las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales.

Ambos ejemplos se concatenan en el sentido de que se refieren a la misma actividad, la elaboración y venta de artículos de plata, atento a lo cual la defensa planteada por el órgano jurídico del SAT se encuentra ilustrada por el siguiente argumento:

“...En consecuencia, el demandante se encuentra obligada a demostrar la relación de cada gramo de plata en granalla que adquirió de \*\*\*\*\* , con

<sup>458</sup> <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>



\*\*\*\*\* \*\*\*\*\* \*\*\* \*\*\*\* \*\* \*\*\*\*, supuesta persona que transformó la plata en granalla así como el producto final en que se transformó. Además, correlacionarlo con la persona que adquirió cada gramo de plata transformado, detallándolo en forma precisa y correlacionarla con la documentación correspondiente. En resumen, no basta que la demandante se concrete a presentar la documentación de las operaciones celebradas con los supuestos proveedores \*\*\*\*\* \*\*\*\*\* \*\*\* \*\*\*\* \*\* \*\*\*\* y \*\*\*\*\* \*\*\*\*\* \*\* \*\*\*\*\* \*\*\*\* \*\* \*\*\*\*, y argumente que realizó transferencias electrónicas que amparan pagos de comprobantes fiscales por las personas que transforman la plata, sin demostrar en forma fehaciente, la compra de la plata en granalla, su transformación y la persona que la transformó, los gramos recibidos y el producto final, así como su enajenación final, sin que esto pueda comprobarse en forma genérica con los documentos exhibidos por la parte actora, puesto que tuvo diversos proveedores, y diversos clientes, y por ende es necesario demostrar la existencia real de cada gramo adquirido por el supuesto proveedor, su transformación y su venta final, puesto que de ahí deriva el saldo a favor que pretende el accionante...”<sup>459</sup>

Cabe aclarar que la sala desestimó este argumento no por inoperante o fuera de contexto, sino que consideró que la autoridad fiscal estaba mejorando la motivación del acto impugnado, esto es, si el argumento fuese esgrimido por la ADAF, no tendría más que pronunciarse respecto a los aspectos fácticos de la operación.

Es en este aspecto donde la posibilidad de ejercitar lo establecido en el artículo 41 de la LFPCA tendría que convertirse en una obligación para la autoridad materialmente jurisdiccional, bajo el principio de legalidad y la protección de los derechos fundamentales del contribuyente, a fin de proteger el principio de verdad vinculado a la multidisciplinariedad del derecho y el principio de dignidad.

#### **4.6.1.- Revisión presupuestal del gasto de peritajes.**

La aplicación del referido artículo con el fin de que el magistrado pueda auxiliarse de peritajes en la resolución de casos difíciles vinculados, en el presente tema, a procedimientos instaurados con fundamento en el artículo 69-B del CFF, es

<sup>459</sup> *Idem.*

teóricamente acertada, no obstante, también se debe considerar las desavenencias de esta disertación.

La más importante de ellas es la cuestión económica, puesto que los honorarios de los peritos solicitados por los magistrados tendrán que ser pagados con el presupuesto asignado al TFJA, pues dicha autoridad se limita a registrar a los peritos de diversas áreas en una unidad de peritos, siendo esta una especie de directorio de profesionales a su disposición.

La función de la unidad de peritos y la creación del registro electrónico nacional de peritos terceros quedó manifestada en el documento denominado “Memoria anual 2018”, en el cual se puede leer lo siguiente:

#### **6.1.5. Unidad de Peritos.**

La Unidad de Peritos tiene la función de proporcionar a las Salas, el Registro de profesionistas especializados en diversas materias para la resolución de las controversias que se sometan a su jurisdicción.

##### **6.1.5.1. Creación del Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros.**

En sesión del 16 de febrero de 2017, la Junta de Gobierno y Administración instruyó a la Secretaría Operativa de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones para que en conjunto con la Unidad de Peritos, implementaran un Sistema Electrónico para la Designación Aleatoria de Peritos Terceros. En atención a ello, mediante Acuerdo E/JGA/74/2017, se creó el Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el cual tiene como objetivo auxiliar a los Magistrados Instructores que integran las Salas Regionales Ordinarias, Auxiliares, Especializadas y Mixtas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y proponer a los peritos terceros que intervendrán en los Juicios Contenciosos Administrativos, mediante la asignación aleatoria de dichos profesionistas, a efecto de garantizar la equidad y transparencia en dicho proceso, mismo que entró en vigor el día 03 de enero de 2018. A fin de regular el Registro Electrónico se emitió el Acuerdo Específico E/JGA/75/2017 de la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que establece los Lineamientos para la Operación del Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.<sup>460</sup>

<sup>460</sup> Memoria Anual 2018, del TFJA, consultado en: <http://www.tfja.gob.mx/media/media/memorias/MemoriaAnual2018/archivos/unid-Comis.html>

Tal información permite dilucidar que el TFJA cuenta no solo con una unidad de peritos a su disposición, sino también con un sistema ágil de registro e identificación de los mismos y no solo eso, sino también un sistema de asignaciones aleatorio a fin de garantizar un procedimiento libre de cualquier sospecha de corrupción o malas prácticas procesales.

Con tal organización y facilidad de registro y asignación debería ser común el ejercicio del artículo 41 de la LFPCA, a menos de que tal unidad se encuentre deficientemente integrada, es decir, que pocos especialistas se encuentren registrados como peritos y, por ende, no sea posible allegarse de los profesionales necesarios para la aplicación del artículo en comento.

Al respecto, en el documento denominado “Memoria anual 2018”, se menciona lo siguiente:

#### **6.1.5.2. Ingresos, asignaciones y bajas del Registro de Peritos del Tribunal.**

Durante el periodo comprendido del 16 de noviembre de 2017 al 31 de octubre de 2018, la Unidad de Peritos, recibió 67 solicitudes de ingreso, de las cuales 22 fueron desechadas por no cumplir con los requisitos previstos en las Reglas Décimo Tercera y Décimo Cuarta del Acuerdo E/JGA/20/2016, 06 se encuentran en integración y 39 han sido aprobadas; sin embargo, en el periodo que se reporta la Junta de Gobierno y Administración ha sesionado 116 solicitudes de ingreso de Peritos al Registro, recibidas durante todo el ejercicio 2017 y hasta el 31 de octubre de 2018. En la siguiente gráfica, se realiza el comparativo de ingresos al Registro, del periodo que se reporta con las Memorias Anuales 2015, 2016, 2017.



Actualmente el Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, cuenta con un total de 762 registros, distribuidos en 26 materias y en las Regiones en las que se divide el Territorio Nacional de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa vigente. En apoyo a la labor jurisdiccional, la Unidad recibió 574 solicitudes 13 realizadas por las Salas, respecto a cancelaciones y/o asignaciones de Peritos, de las cuales fueron atendidas en su totalidad 544 solicitudes, en algunos casos, se propusieron profesionistas considerando inicialmente a los integrantes del Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros de este Tribunal, considerando la ubicación geográfica más cercana, y en otros se realizó la búsqueda de especialistas externos que cubrieran el perfil requerido; sin embargo, aún se encuentran pendientes 30 solicitudes por no contar con profesionistas en las especialidades de Medicina del Trabajo, Medicina Transfusional, Neonatología, Optometría, Reumatología, Urología, Administración de Hospitales, Hidrología, Geomorfología, Geotecnia, Informática y/o Telecomunicaciones, y Química Metalúrgica.

Por los datos obtenidos del documento anteriormente mencionado, se observa que el registro de peritos tiene un éxito creciente, al aumentar el número de profesionistas que se integran al mismo, contando actualmente con 762 y 26 materias de especialidad, aspecto que es susceptible de aumentarse con las respectivas convocatorias que realice el propio TFJA.

Y esto es comprensible, puesto que el registro no implica tener un vínculo laboral estable con el TFJA, es decir, no por el hecho de estar contemplados en el mismo van a ser acreedores de un salario, y por ende, implicar un gasto para el tribunal de referencia, sino van a fungir únicamente como una opción preferencial para el caso en el que se requieran sus servicios.

Ahora bien, estos datos quedan en entredicho, puesto que mediante oficio número UE-SI-1157/2019, de fecha 17 de septiembre de 2019, signado por el Lic. Alberto Gómez Doniz en su carácter de titular de la Unidad de Enlace/Transparencia de la Secretaría Auxiliar de la Junta de Gobierno y Administración del TFJA, se informa lo siguiente:

Respecto al Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros del Tribunal Federal de Justicia Administrativa:

1. Número de peritos que lo integran a la fecha de recepción de la presente	656 Peritos
2. Materias en las que se desarrollan los peritos integrantes del Registro Electrónico actualmente.	Arancelaria, Contabilidad, Economía, Grafoscopia, Ingenierías, Medicina, Traducción de idiomas, Otras especialidades
3. Distribución geográfica de los peritos integrantes del Registro Electrónico actualmente.	Los peritos se encuentran distribuidos geográficamente en cada una las regiones en las que se dividen las circunscripciones de las Salas del Tribunal, en términos de lo dispuesto en el artículo 21, del "Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa", es decir, en toda circunscripción de alguna de las Sala del Tribunal, hay peritos registrados.

461

Ello permite ver que, actualmente, el número de peritos disponibles ha decrecido, además de que las materias en las cuales se desenvuelven son genéricas, propias de la actividad administrativa como tal, salvo las ingenierías y la medicina, que tienen que ver mucho más con aspectos fácticos, por ello resulta imperioso aumentar las especialidades disponibles.

Cabe mencionar que las convocatorias respectivas y el aumento de profesionales registrados, así como de materias de especialidad, no generan un detrimento patrimonial al TFJA, puesto que los peritos solo percibirán honorarios y en ocasiones gastos adicionales, cuando les sea asignado un caso aleatorio, es decir, integrarlos a la lista no representa costo alguno.

En esta tesitura, se propone al menos considerar la idea de engrosar el registro de peritos con materias afines a la dilucidación de la suficiencia de los elementos contemplados en el artículo 69-B del CFF, principalmente los relacionados con actividades industriales de producción, casos en donde es más factible recurrir a profesionales en la materia de la actividad determinada.

Ahora bien, de los propios datos del TFJA se obtiene que el uso de los peritajes es moderado, no siendo recurrente su uso en los procesos abiertos ante el mismo, lo cual refuerza los argumentos escritos en párrafos anteriores; se puede afirmar lo anterior puesto que respecto al ejercicio de peritajes se reporta lo siguiente:

461 Oficio número UE-SI-1157/2019, de fecha 17 de septiembre de 2019, p. 3.

Respecto al ejercicio de peritajes:

1. Solicitudes de asignaciones de peritos realizadas por las salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa desde el 2018 a la fecha de la presente solicitud.	1,133
2. Materias sobre las cuales se solicitaron las asignaciones de peritos a que se refiere el numeral inmediato anterior.	Actuaría, administración de empresas, arancelaria, arquitectura, comercio exterior y/o comercio internacional, comunicación social, contaduría, diseño industrial, economía, finanzas, grafoscopia y documentoscopia, informática, ingenierías, medicina, psicología, química, trabajo social, traducción, urbanismo, valuación. <sup>3</sup>

462

Ello indica que, desde 2018, únicamente se han empleado 1,133 peritajes, lo cual indica un índice moderado de actuación que, en teoría no genera un costo considerable, no obstante, se informa a través del mismo documento que los gastos derivados de tales actuaciones fueron de considerable magnitud, informando los siguientes costos:

5. Honorarios efectivamente pagados a peritos integrantes de la Unidad de Peritos y del Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros del Tribunal Federal de Justicia Administrativa desde el 2018 a la fecha de recepción de la presente solicitud.

Los Honorarios que fueron efectivamente pagados a peritos integrantes de la Unidad de Peritos y del Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros del Tribunal Federal de Justicia Administrativa desde el 2018 a la fecha de recepción, es el siguiente:

Honorarios pagados por peritajes	Ejercicio fiscal 2018	Ejercicio fiscal 2019
	\$24,413,980.69	\$19,465,992.24

463

En este sentido, se tiene un gasto total de \$43,879,972.93, y un promedio por caso de \$38,729.01, lo cual parece ser un monto alto para una pericial en los ramos indicados, no obstante, determinar el costo dependería del análisis de la complejidad del caso en concreto, aspecto que excede los limitantes de la presente investigación.

<sup>462</sup> Oficio número UE-SI-1157/2019, de fecha 17 de septiembre de 2019, p. 3.

<sup>463</sup> Oficio número UE-SI-1157/2019, de fecha 17 de septiembre de 2019, p. 4.

Por otra parte, cabe analizar la integración de los montos anteriormente expuestos con el presupuesto asignado al TFJA, que según su informe asciende a lo siguiente:

Respecto al presupuesto:

1. Presupuesto asignado al Tribunal Federal de Justicia administrativa por los años de 2018 y 2019.

Se informa que el presupuesto asignado al Tribunal Federal de Justicia Administrativa en los ejercicios fiscales 2018 y 2019 es el siguiente:

	Ejercicio fiscal 2018	Ejercicio fiscal 2019
<b>Presupuesto asignado</b>	<b>3,029,044,741.00</b>	<b>2,695,853,467.00</b>

2. Distribución del presupuesto asignado al Tribunal Federal de Justicia administrativa por los años de 2018 y 2019.

La distribución del presupuesto asignado al Tribunal Federal de Justicia Administrativa en los ejercicios fiscales 2018 y 2019 es el siguiente:

<b>CAPÍTULO</b>	<b>Presupuesto autorizado 2018</b>	<b>Presupuesto autorizado 2019</b>
1000 Servicios personales	2,256,000,301.00	1,866,647,596.00
2000 Materiales y suministros	61,905,308.00	67,116,525.00
3000 Servicios generales	647,297,073.00	670,565,329.00
4000 Transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayudas	6,144,000.00	701,750.00
5000 Bienes muebles, inmuebles e intangibles	54,698,059.00	90,822,267.00
6000 Inversión pública	3,000,000.00	0.00
<b>TOTAL</b>	<b>3,029,044,741.00</b>	<b>2,695,853,467.00</b>

464

El gasto en periciales por el ejercicio de 2018 corresponde a solo el 1.08% del gasto asignado al capítulo de servicios personales (que es el rubro correspondiente dentro de la administración del TFJA), atento a lo cual se considera un gasto mínimo a pesar de que adicionalmente puede ser reducido en cuanto a buscar honorarios más bajos en el mercado.

Actualmente, y a pesar de la reducción del presupuesto, se obtiene que en el ejercicio 2019 el gasto corresponde al 1.04% del presupuesto asignado, que a falta de 3 meses de terminar el año, se puede estimar que no superará o lo hará por poco margen, al gasto realizado en el ejercicio anterior, por lo cual se estima un equilibrio del gasto dentro de esta práctica.

Se reitera que tal forma de actuar no implica el ejercicio de un peritaje obligatorio en cada caso sometido al criterio del TFJA, sino solo en aquellos casos que así lo ameriten, como el abordado en el ejemplo del punto inmediato anterior, por tanto se estima que los costos relativos aumentarían de forma casi imperceptible, mientras que el padrón de peritos aumenta sin costo alguno.

#### **4.7.- Manual del auditor de operaciones inexistentes como parte integrante de las Estrategias de Fiscalización para el Auditor.**

Como parte integrante de la solución a la problemática planteada, es indispensable la coordinación tanto de la autoridad como del contribuyente con la propuesta de regla contenida en la RMF, atento a lo cual, si bien con tal regla se aclaran los conceptos vagos y ambiguos que contiene el artículo 69-B del CFF, también debe ser claro a los auditores pertenecientes al SAT a fin de evitar iniciar procedimientos infructuosos.

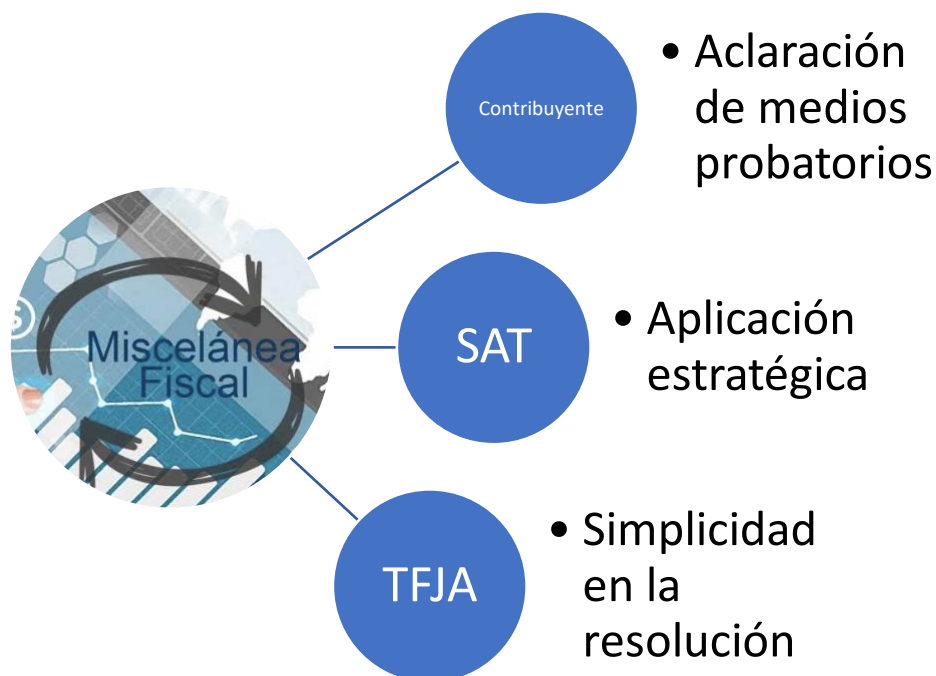
La propuesta de regla se centra en la aclaración de los aspectos que debe probar el contribuyente, permitiendo que el mismo pueda recabar la documentación que estime pertinente para soportar sus diversas operaciones comerciales, industriales o de prestación de servicios, no obstante también se incluyen medidas procedimentales, por ejemplo, las relativas a los listados de presuntos.

Estas medidas van destinadas a estrechar aún más la elección de contribuyentes a los cuales será aplicado el procedimiento en análisis, lo cual será de vital importancia para la disminución de casos sometidos a impugnaciones, y en dado caso, a una simplicidad de los casos dirimidos por el TFJA, al someter presunciones con alto grado de posibilidad de veracidad fáctica.

En efecto, esta estrategia se enfoca en la elección de los contribuyentes sometidos al procedimiento, puesto que se considera que, con la aclaración del objeto del procedimiento y lo que la autoridad busca comprobar, el ámbito probatorio queda salvado de cualquier duda interpretativa y, en su caso, tal duda recaería en la ingerencia del TFJA.

Lo anterior se ilustra en el siguiente esquema:





465

Fuente: Elaboración propia.

Como se ilustró en el párrafo anterior, la aplicación del artículo 43 de la LFPCA por parte de los magistrados que integran el TFJA, está condicionado principalmente por medios económicos, por lo que la reducción de casos difíciles que ameriten su aplicación resultaría de suma importancia, y como tal, dicha reducción es abanderada con la aclaración del objeto y medios probatorios.

Pero un importante complemento a ello viene a ser la instauración estratégica de procedimientos realizada con márgenes más estrechos, aclarándose que la instauración estratégica es una práctica llevada a cabo por el SAT para el ejercicio de sus facultades de comprobación desde la formación de éste ente público, no obstante el procedimiento en análisis permite muchas libertades al respecto.

La fiscalización estratégica es una práctica que toma en cuenta dos aspectos importantes: la consecución de un fin determinado y el margen de costo-beneficio alcanzado por el SAT, en el entendido que cada ejercicio de la facultad económica coactiva del Estado lleva implícita un gasto, traducido en sueldos de los auditores y los insumos que estos utilizan, principalmente.

<sup>465</sup> Elaboración propia.

Por cuanto hace a la obtención de un fin determinado, se hace referencia a la fiscalización de un esquema de defraudación fiscal o a la fiscalización de personajes relevantes socialmente, con lo cual se busca “poner un ejemplo” a la sociedad en aras de promover el cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales a cargo de los particulares.

No obstante, el margen de costo-beneficio, engloba muchas veces al aspecto anterior, y es el principal criterio de selección de contribuyentes a fiscalizar; ello encuentra su explicación en un criterio muy simple, burdamente explicado sería un argumento lógico bajo la premisa de que no se van a gastar mil pesos para obtener quinientos.

Ignorar este criterio pondría en peligro la estabilidad económica no solo del organo fiscalizador, sino de todo el Estado, al no poder permitir la existencia de un déficit dentro de un área que es considerada una de las principales fuentes de ingresos de la nación; por ello este filtro se considera definitivo y la fiscalización estratégica se realiza con una seriedad absoluta.

No obstante, el procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF se caracteriza por ser un procedimiento de bajo impacto económico para la autoridad, es decir, su costo de aplicación es mínimo, puesto que no se requieren auditores que vayan al domicilio del contribuyente y la carga probatoria es a cargo del mismo, debiendo remitir la documentación correspondiente.

Ello hace que los criterios para instaurar procedimientos sean menos estrictos que los considerados para iniciar un acto de fiscalización, saturando en algunos casos, la capacidad operativa de las áreas encargadas de resolver tales procedimientos, como pasó en los dos primeros años de operación y, cuya solución, fue extender la competencia para su instauración.

Atendiendo a lo anterior, se propone la adecuación de los criterios de fiscalización a la referida regla 1.4 de la RSMF, atentos a la selección de contribuyentes que serán sujetos al procedimiento en análisis atendiendo en un primer momento a los criterios analizados previamente.

Es así que para el inicio de procedimientos se deberá analizar los supuestos previstos para la publicación de contribuyentes en el listado de presuntos, pues

estos elementos son base de las características que presentan las empresas que facturan operaciones inexistentes, es así que el auditor correspondiente deberá identificar si el contribuyente bajo presunción cuenta con:

- 1.- Domicilio fiscal inexistente o con características que no sean propias de la actividad por la cual el contribuyente haya expedido comprobantes fiscales.
- 2.- Ausencia de sucursales, cuando por la naturaleza de su actividad o actividades comerciales o de prestación de servicios deban contar con ellos.
- 3.- Domicilio fiscal en oficinas virtuales, cuando por la naturaleza de su actividad o actividades comerciales o de prestación de servicios deban contar con una infraestructura sólida.
- 4.- Sean omisos en presentar dos o más declaraciones anuales o estas fueran presentadas en 0.
- 5.- Cuando, estando obligados a ello y en un mismo ejercicio fiscal, sean omisos en presentar dos o más Declaraciones Informativas Múltiples o Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros o bien sean presentadas en 0.
- 6.- Cuando haya recaído sobre el contribuyente sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.
- 7.- Cuando, del cruce de información proveniente de los diversos sistemas con los que cuenta el SAT, se conozca la participación del contribuyente en un esquema agresivo de evasión fiscal.

Por cuanto hace a los elementos, el criterio del auditor deberá fundamentar su criterio por cuanto hace tanto a la usencia como a la suficiencia de los mismos, ello se manifestará al tener que motivar pormenorizadamente la sujeción del contribuyente al procedimiento por la supuesta carencia de uno de los elementos o su suficiencia considerando las actividades facturadas.

En este sentido deberá tomar en cuenta primariamente lo siguiente:

- El objeto social del contribuyente tratándose de personas morales y la actividad predominante tratándose de personas físicas.
- Los conceptos facturados

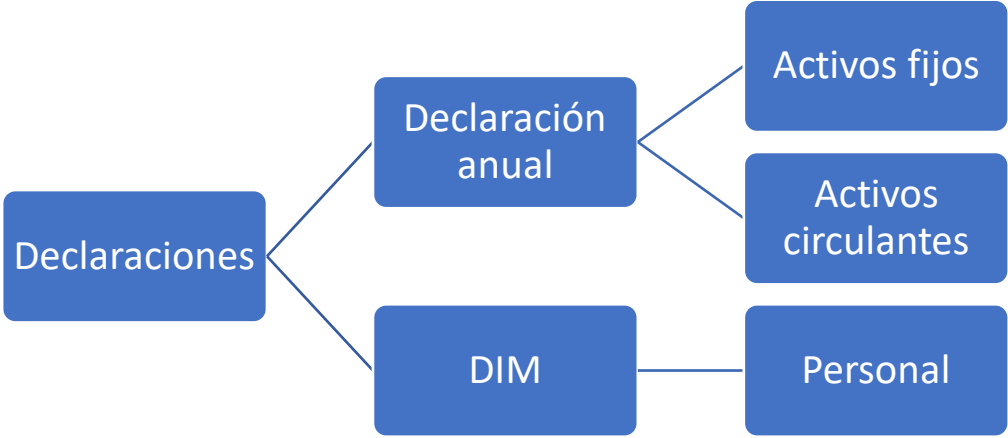
Una vez identificados estos puntos, se deberá relacionar ambos aspectos en el entendido de que si no coinciden los montos de los conceptos facturados con los

de la actividad preponderante del contribuyente o bien, tal actividad no se encuentra contemplada dentro del objeto social será considerado como susceptible a la presunción.

Ahora, esta situación solo es una postura inicial, puesto que también y forzosamente deberán ser considerados la ausencia o suficiencia de elementos en su caso, puesto que el hecho de que el contribuyente facture otras actividades no contempladas en su objeto o consideradas como preponderantes no quiere decir que no cuente con ellos para realizar las actividades que factura.

El análisis de los elementos, por obvias razones, tendrán que ser soportados por información del contribuyente en poder de la autoridad, teniendo necesidad de recabar tales datos de las declaraciones del propio contribuyente o bien, soportar la presunción mediante la ausencia de las mismas cuando el contribuyente sea omiso en su presentación.

Tratándose de verificar la existencia de elementos, las declaraciones a considerar son las siguientes:



466

Fuente: Elaboración propia.

En esta tesitura, debe realizarse el análisis de las declaraciones presentadas por el contribuyente, empezando por la declaración anual del ejercicio por el que se

<sup>466</sup> Elaboración propia.

estime prudente fincar la presunción, declaración en la que, además de constatar los ingresos del contribuyente, constará la declaración de activos fijos y circulantes.

El análisis de la declaración anual deberá sujetarse a los términos temporales especificados por el ejercicio fiscal a revisar, en este sentido y por cuanto hace a los activos circulantes debe preverse un punto temporal esencial de criterio, puesto que los activos circulantes obtenidos en el ejercicio anterior al revisado serán con los que cuenta el contribuyente realmente.

Por ejemplo, en un procedimiento ejercitado por el ejercicio 2017 es común que se tomen en cuenta la declaración anual de 2017 para soportar la presunción de la autoridad, no obstante en la declaración anual de 2017 el contribuyente únicamente manifiesta los resultados finales del ejercicio, es decir, con cuánto activo circulante cuenta el contribuyente al finalizar el ejercicio 2017.

Por lo tanto, en el ejemplo anterior, será menester del auditor revisar la declaración anual del ejercicio fiscal de 2016, a fin de verificar la declaración de posesión de activos circulantes que le permitieran allegarse indirectamente de los elementos a que se refiere el artículo 69-B del CFF, lo anterior se ilustra de la siguiente manera:

Por cuanto hace a los activos fijos simplemente se deberá atenerse con lo declarado por el contribuyente en la declaración de ejercicio correspondiente, verificando sus depreciaciones correspondientes, no obstante, también deberá contrastar con los activos fijos declarados en el ejercicio fiscal inmediato anterior, permitiendo observar si hubo adquisiciones en el periodo.

Ello puede ser de gran importancia para fincar una presunción efectiva, puesto que si se nota la adquisición de activos fijos necesarios para realizar las actividades facturadas en el ejercicio revisado, esto es, que en el ejercicio inmediato anterior no se hayan declarado, permite a la autoridad tener un criterio temporal en el cual enmarcar la adquisición del activo fijo.

Por ejemplo, si un contribuyente factura el servicio de renta de maquinaria en el mes de enero de 2017, sin que declare como activo fijo maquinaria alguna en el ejercicio 2016, pero considerándola como tal en el ejercicio de 2017; ello da pauta

a la autoridad de que la maquinaria debió haberse adquirido en el mes de enero de 2017 o antes de la fecha de la factura correspondiente.

Por tal motivo, la documentación comprobatoria del contribuyente deberá partir de esa fecha, o bien para demostrar la adquisición del activo fijo o la adquisición externa del mismo, para lo cual la autoridad ya tendrá conocimiento de su solvencia para ello al remitirse al activo circulante declarado durante el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Ahora bien, por cuanto hace al personal, basta con revisar la presentación de la DIM, en donde el contribuyente reporta los trabajadores que tiene bajo su mando, lo cual deberá ser constatado con informes del IMSS, mismos que solicitarán de conformidad al convenio de colaboración firmado entre el SAT, IMSS e INFONAVIT firmado el 08 de marzo de 2017.

En tal convenio de colaboración se establece el compromiso de intercambio de información y fiscalización conjunta, aspecto que puede ser utilizado para soportar de una mejor manera la presunción de la autoridad fiscal relativa a la no tenencia de personal por parte del contribuyente, sin que por ello tal circunstancia se preste para realizar una presunción *iuris et de iure* o definitiva.

Cabe aclarar que a pesar de todos estos mecanismos la presunción no dejará de serlo, puesto que al considerar el carácter estrictamente fáctico del objeto del procedimiento en análisis, el contribuyente puede tener los elementos sin dar aviso a autoridad alguna y soportandolo con medios probatorios no proporcionados anteriormente a la autoridad.

O incluso, soportar la subcontratación de personal, para lo cual la autoridad podrá tener una idea de tal circunstancia revisando los activos circulante declarados por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior, a fin de averiguar si contaba con los recursos necesarios para realizar tal operación, no obstante, incluso este aspecto daría lugar solo a una presunción *iuris tantum* o salvo prueba en contrario.

En efecto, en tales casos en donde el contribuyente omite declarar la información correspondiente a la autoridad fiscal puede ser acreedor a sanciones de carácter formal e incluso sustancial (en caso de no declarar debidamente sus ingresos) pero en estricto sentido, no puede ser ubicado en el supuesto que prevee

el artículo 69-B del CFF, debido a la naturaleza de su objeto que es totalmente fáctico.

Por cuanto hace a las declaraciones presentadas por el propio contribuyente y que son susceptibles de ser utilizadas por la autoridad fiscal para instaurar el procedimiento en análisis se encuentra la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT) y su sistematización en el programa “redes DIOT”, mismo que es capaz de generar la red completa de clientes y proveedores de un contribuyente.

Con ello, la autoridad fiscal puede saber en un momento los clientes y proveedores de un contribuyente y visualizar si alguno de ellos se encuentra relacionado a esquemas agresivos de evasión fiscal, prácticas fiscales indebidas o incluso sujeto al procedimiento contemplado en el artículo 69-B del CFF; criterios que bien pueden reforzar un procedimiento de esta naturaleza.

En concreto, si bien la relación clientes/proveedores no se refiere a ninguno de los elementos que integran el objeto del procedimiento analizado, bien puede servir a la autoridad para idealizar la conducta del contribuyente sujeto al mismo, para lo cual debería tomar en cuenta varios elementos para delimitar la valoración de la conducta fiscal de tal contribuyente.

Tales elementos deberán girar en torno a la posibilidad de la relación eventual del contribuyente con clientes y proveedores que manifiesten conductas fiscales indebidas, esto es, la recurrencia y el monto de las operaciones celebradas con esos contribuyentes, pues sería inverosímil que se sometiera al procedimiento en análisis a un contribuyente por celebrar una única operación durante el ejercicio fiscal.

En este punto, resulta pertinente recalcar que incluso los contribuyentes que defraudan al fisco federal realizan operaciones comerciales “limpias” con el fin de encubrir su esquema de evasión, por lo tanto, también cabe la posibilidad de que un contribuyente sin una relación comercial recurrente con ellos no sea parte de su esquema de simulación.

Por cuanto hace al monto de las operaciones se deberá tomar en consideración la operación consignada en la factura respectiva, a fin de verificar que no sean montos excesivos o “inflados”, para lo cual únicamente será necesario

el criterio lógico del auditor y quizá una pequeña investigación de los montos del mercado en el caso de duda.

En otras consideraciones, para verificar adecuadamente la posibilidad de que el contribuyente no cuente con infraestructura o bien se considere esta insuficiente, es menester realizar una verificación del domicilio fiscal del contribuyente y si es que éste realizó la manifestación de contar con sucursales, por obvias razones también deberá considerarse el objeto social del contribuyente.

Ello con el fin de verificar si su domicilio fiscal o sucursales son suficientes para el desarrollo de las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos, ahora bien, esta práctica conlleva a un esfuerzo adicional para el personal de la autoridad fiscal, ya sea actuarios o auditores, quienes tendrán que apersonarse en el domicilio fiscal del contribuyente.

No obstante, no se considera un esfuerzo ocioso, puesto que en la misma verificación pueden constatar si el contribuyente es localizable o no lo es, constatando en una sola actividad dos de los elementos a los que se refiere el artículo 69-B del CFF, sustentando de una mejor forma su presunción y descartando aquellos contribuyentes que pueden ubicarse circunstancialmente en la hipótesis normativa.

Por último, es menester referirse a una fuente de información vital pero intermitente, las facultades de comprobación abiertas o terminadas a nombre del contribuyente en estudio; en efecto, en varias ocasiones se instaura el procedimiento analizado a contribuyentes con un antecedente de fiscalización anterior, por lo cual la información recabada en el mismo puede ser vital.

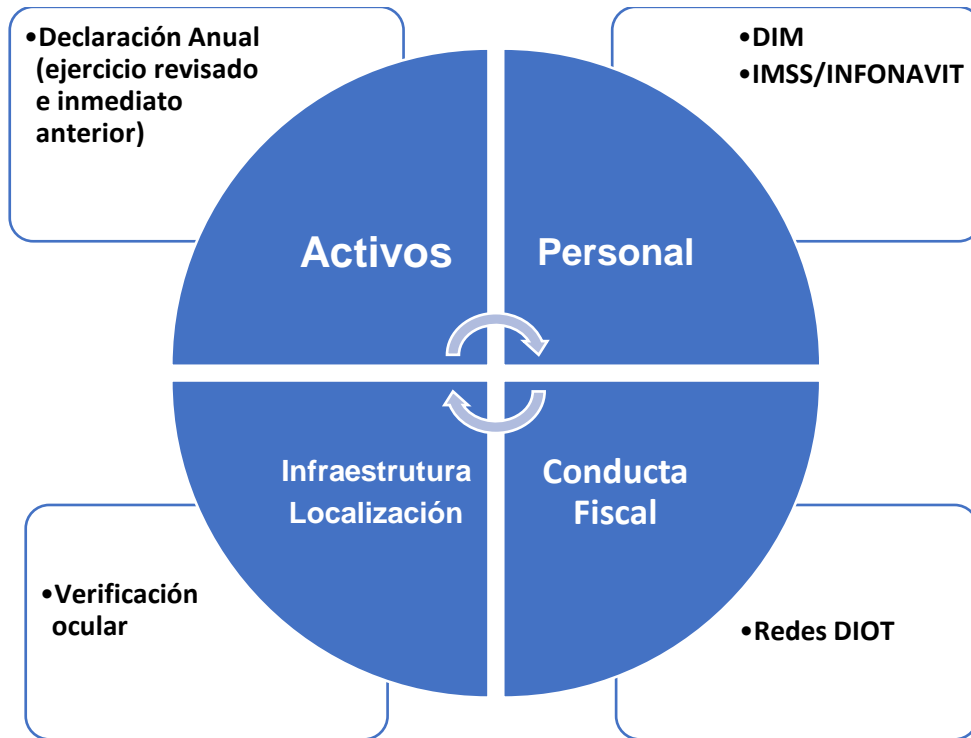
Esta práctica es una forma de “redondear” la fiscalización a un contribuyente, aunque generalmente se inicia con el procedimiento analizado (por la cuestión costo/beneficio y como una forma de allegarse de información del propio contribuyente) hay casos en donde se cuenta con esta fuente de información y debe ser considerada.

Principalmente en el caso de las visitas domiciliarias, donde el auditor puede verificar de primera mano la situación del domicilio fiscal del contribuyente e incluso



de su operación interna, esta percepción es realmente importante para la generación de un insumo de inicio de procedimiento.

Todo lo anterior se puede ilustrar en la siguiente gráfica:



467

Fuente: Elaboración Propia.

La fuente de información traducida en el ejercicio de facultades de comprobación, principalmente visitas domiciliarias, no se considera dentro del anterior esquema debido a que su existencia es circunstancial y no es una fuente de información general a la mano de la autoridad fiscal, por lo cual se considera como extraordinaria dentro de la obtención de insumos.

#### **4.8.- Manual de soporte de operaciones para contribuyentes.**

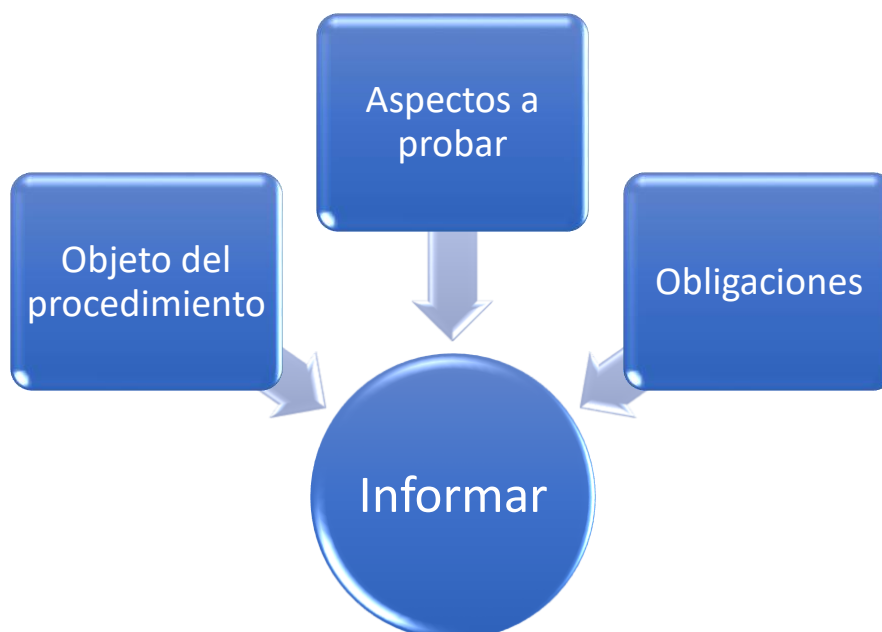
A efecto de considerar los costos de producción, se estima que solo es necesario resumir lo establecido en la regla 1.4 de la RMF, lo cual puede realizarse en una

<sup>467</sup> Elaboración propia.

sola página, acondicionada como un tríptico y distribuido por las Administraciones Desconcentradas de Servicios al Contribuyente, ello al momento de inscribir al RFC a un nuevo contribuyente.

También, considerando a todos aquellos contribuyentes que, como la mayoría, ya se encuentren dados de alta ante el RFC, se propone la distribución por parte del SAT a través del buzón tributario, lo cual permitirá llegar a la totalidad de los contribuyentes activos y considerados dentro de las bases de datos del propio SAT.

Los puntos clave a informar son los siguientes:



468

Fuente: Elaboración propia.

Con estos puntos claros en la mente del contribuyente se espera la instauración de procedimientos más equilibrados en donde el sujeto de este sabe plenamente lo que busca la autoridad, lo que tiene que probar y las obligaciones formales que le permitirán evitar que sea considerado en el listado provisional, además de aportar información a la autoridad fiscal.

468 Elaboración Propia.

317

Adicionalmente, como ya se expuso, se espera que los procedimientos llevados a cabo sean filtrados y sean de fácil resolución, puesto que los contribuyentes tendrán el conocimiento de los documentos con los cuales pueden soportar los elementos citados en el artículo 69-B del CFF y su respectivo uso durante el ejercicio fiscal sujeto al procedimiento.

#### **4.9.- Conclusiones.**

Aceptar el concepto de falsificabilidad o falibilidad brindado por Popper y confirmado por científicos de actualidad como Stephen Hawking y Leonar Mlodinow, abre un nuevo panorama de posibilidades para la ciencia y, por tanto, todas las creaciones humanas; posibilidades que son sinónimos de mejoras y adecuaciones, además de ser el antídoto perfecto contra el estancamiento del conocimiento.

La falibilidad permite delimitar el conocimiento humano en paradigmas, que a la sazón de Thomas S. Kuhn, se trata de las bases de conocimientos científicos plenamente aceptados por la mayoría de los profesionales de una ciencia específica, la cual, al cuestionarse, permite su trascendencia y evolución hacia otro paradigma con conocimientos novedosos.

El nuevo paradigma permite hacer frente explicar las lagunas del conocimiento que integraba el paradigma anterior, mejorar la visión de estos o hacer frente de una optima manera al contexto actual de la vida, integrado por diversas problemáticas a las que aborda aportando soluciones novedosas y eficaces que escapaban de la contemplación del anterior.

Pero el cambio de paradigma no ocurre de forma abrupta y violenta, sino que se da paulatinamente a través de lo que Kuhn denomina articulaciones, que son variaciones que trastocan elementos del viejo y el nuevo paradigma, elementos que los unen y eventualmente se trascienden cuando el nuevo paradigma se vuelve sólido.

Considerar el concepto de paradigma dentro de estas líneas implica una relación intrínseca entre el derecho y la ciencia, relación que establece a ambas como

creaciones del ser humano y como tales son potencialmente falibles; es esta falibilidad la que permite su desarrollo constante a través de diversas versiones y adecuaciones que permiten su perfeccionamiento.

Aplicando estos conocimientos al área del derecho, actualmente se identifica el paradigma del Estado legislativo de derecho, nacido en el siglo XIX, y el paradigma del Estado Constitucional de derecho, que se presenta como un nuevo paradigma a instaurar, presentándose como un modelo flexible y adecuado para el contexto jurídico actual.

Dentro del anterior paradigma del Estado legislativo el problema es claro, la primacía política sobre la ley y el peligro constante de un pluralismo mal logrado son aspectos que en el siglo pasado permitieron la instauración de regímenes totalitarios, dando paso a la transgresión indiscriminada de derechos enmarcando tal transgresión en un halo de legalidad formal.

Dentro de este paradigma de legalidad, el garantismo surge como una solución parcial, con el establecimiento de una esfera de protección sobre derechos fundamentales y sociales establecidos en la constitución respecto a la cual la voluntad del legislador queda restringida mediante la rigidez constitucional implica un avance considerable.

El nuevo paradigma del Estado constitucional se presenta como una solución al creciente poder del legislador respecto a las construcciones políticas caprichosas que dominaban el Estado legislativo, sujetándolo al imperio de la norma constitucional y estableciendo restricciones respecto a cuestiones indecibles por él mismo.

Como Havel indica, la trascendencia de la influencia política de la constitución propician un acercamiento a lo que la constitución integra: la cultura y los principios de una sociedad, lo cual la hace más vinculante para los particulares, quienes la reconocen no solo como una creación política del poder, sino como un reconocimiento de su propia ideología.

La esfera de lo indecible, en la concepción de Ferrajoli es complementada por el establecimiento de garantías para los derechos que se encuentran dentro de esta esfera, no obstante, surge el problema de las lagunas y las antinomias,

aspecto que originó la crítica de Guastini al estimar que, si estas garantías no se establecen o son irrealizables por el Estado, se está hablando de simples derechos establecidos en el papel.

Para Ferrajoli, lo correspondiente es esperar a que el propio legislador resuelva tales lagunas o antinomias, no obstante, se vuelve a depender del legislador y el círculo vicioso inicia de nueva cuenta; incluso tal medida parece inefectiva al depender de los plazos que el proceso legislativo implique para la solución de la referida problemática.

Es por lo que la característica correspondiente a dotar de un mayor poder al juzgador es un parteaguas que permitirá una mejor protección de derechos humanos y fundamentales de las personas, permitiendo una interpretación respecto a derechos o principios no positivados, sin la necesidad de esperar al establecimiento de garantías específicas por parte del Estado, impidiendo que los referidos derechos solo queden sobre el papel.

Es en este punto en donde se encuentra la articulación que permite realizar el cambio de paradigma sin una ruptura abrupta, el punto de acuerdo entre las teorías positivistas y neoconstitucionalistas: el principio de legalidad; en efecto, el principio de legalidad se conserva bajo el entendido de que las normas que contienen derechos humanos se encuentran soportadas por principios.

Considerar la existencia de principios, con evidente carga axiológica, como base de una norma jurídica conlleva primariamente a desechar la exclusión propuesta por autores como Alexy entre moral y derecho, en segundo lugar conlleva a realizar un esfuerzo de interpretación a fin de desentrañar el sentido substancial de una norma jurídica.

Tomando al derecho como acto del habla, se trata de, en palabras de Berumen y Habermas, problematizar la norma jurídica, aprovechar la falibilidad de esta, en términos científicos, para conocer la sustancia base de la misma, el principio que, en concordancia con la interdependencia de los mismos, permita la adecuada tutela de los derechos humanos.

Este principio base no es otro que la dignidad humana, se traduce en el desarrollo pleno del ser humano en aras de sus expectativas, el ser humano como

fin de conformidad con la concepción de Kant, tutelado por una moral colectiva, como refiere Bernard Williams, que no le permita renunciar, ni aún por su propia mano, a la dignidad que ostenta por su propia naturaleza.

El universalismo de estos principios cobra relevancia al hablar de un moral colectiva, compartida por naciones e incluso más allá, por culturas que trascienden naciones, como la occidental, Seyla Benhabib, ofrece una solución a la posible tiranización de esta moral colectiva, al establecer siempre una justificación racional antes de poder ser aplicada a un individuo.

La interdependencia genera que diversos principios se deriven de la dignidad humana, los principios de verdad y la justicia cobran relevancia bajo la persona de los operadores jurídicos, verdad y justicia tienen una relación inquebrantable a nivel procesal cuya vinculación se encuentra con la multidisciplinariedad del derecho.

Según Rawls, la justicia es un parámetro de la sensibilidad moral de una sociedad, en donde cada individuo posee una inviolabilidad de sus derechos, complementando esto con los derechos de justicia manejados por Zagrebelsky como una tarea de los gobernantes hacia la población vulnerable, no obstante, la mejor adecuación en la concepción de la justicia descansa en la reflexión de Kelsen.

Pues para él, la justicia se encuentra en la ciencia, curiosamente vinculada al concepto de verdad como un camino hacia la misma, de hecho, la verdad, como propio concepto derivado del principio de dignidad, implica la finalidad ideológica de la justicia, su conocimiento implica la asimilación del carácter multidisciplinario de la ciencia jurídica.

Su aplicación a un panorama repleto de ficciones jurídicas, como construcciones ajenas a una realidad, necesita un derecho dúctil, que permita la injerencia de aspectos fácticos dentro de la rigidez que implican las normas jurídicas, máxime si se trata de la sujeción de las normas a ciertos principios indeterminados positivamente.

La sujeción al nuevo paradigma del Estado constitucional implica una reestructura del sistema jurídico capaz de asimilar nuevos conceptos y problematizar las deficiencias legislativas a fin de perfeccionar su contenido y

aplicación en aras de una mejor impartición de justicia o al menos, una aplicación más efectiva del marco jurídico.

La reforma constitucional de junio de 2011 revolucionó el sistema jurídico mexicano, dando la pauta para el reconocimiento de las convenciones y autoridades jurisdiccionales internacionales, así como extendiendo la potestad del legislador a fin de aplicar de una forma más efectiva las normas relativas a derechos humanos.

La trascendencia internacional de este frente común de respeto y garantía a los derechos humanos se ve opacada por procedimientos tales como el contemplado en el artículo 69-B del CFF, el cual, en aras de buscar erradicar una actividad dañina para el Estado, ignora gran parte de los derechos procesales y humanos de las personas sujetas al mismo.

Con las violaciones a la dignidad humana y al debido proceso parece ser un simple medio inquisidor para la autoridad fiscal, considerando que su ejercicio se ampara bajo su discrecionalidad, el cual no puede subsistir dentro del nuevo paradigma del Estado constitucional.

No obstante, ninguna autoridad formal o formal y materialmente jurisdiccional se han dado a la tarea para la inaplicación del artículo en cuestión de la esfera de los ciudadanos, lo cual hace pensar en la ponderación entre los beneficios sociales, económicos y políticos por sobre el respeto a los derechos humanos de las personas.

Se considera que lo anterior es algo simplemente inaceptable, un retroceso en el sistema jurídico basado en el racionamiento simplista de que el fin justifica los medios, razonamiento que, en caso de encontrar tierra fértil para su germinación, puede generar enormes pérdidas para la tradición de cualquier sistema jurídico con miras al constitucionalismo.

No obstante, es posible atenuar las deficiencias encontradas en la aplicación del procedimiento referido, ello con una participación de los tres frentes, contribuyente, autoridad fiscal y tribunales, a fin de acercarlo lo más posible a una aplicación bajo los estándares del paradigma del Estado constitucional.

#### **4.10.- Resultados.**

Como resultado primordial de la presente investigación se obtiene que el procedimiento en análisis es asistemático con el CFF y la materia fiscal en general, puesto que su objeto resulta ser diverso a la obtención de recursos económicos para contribuir al gasto público, en aras al fundamento contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Mas aún, si se considera que el objeto del procedimiento se centra en dilucidar si un suceso fáctico aconteció o no, es decir, identificar la existencia de determinados elementos así como indagar sobre su uso en un delimitado periodo temporal, aspecto para el que ningun funcionario perteneciente al SAT tiene la preparación adecuada.

Tal situación hace que dicho procedimiento no pueda asimilarse con ninguna otra de las facultades de comprobación o de gestión de la autoridad fiscal, entendiendo que el objeto es la verificación de la obligación sustancial del contribuyente y de las obligaciones formales del mismo, no el esclarecimiento de un acontecimiento fáctico.

Aún si se determinara su consecución de recursos para el gasto público como un elemento que lo sujeta al ámbito fiscal, se determinó que los mismos solo corresponden a un 1% de la recaudación total por el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, además, abonando a lo anterior, cabe tomar en cuenta otro elemento primordial.

Tales ingresos fueron obtenidos por autocorrección por parte de los contribuyentes una vez sometidos al procedimiento, lo cual genera la duda respecto a la razón genuina del deseo del contribuyente por autocorregirse, y si tal decisión no fue originada por la ambigüedad y vaguedad de sus conceptos base genera incertidumbre tanto en el contribuyente como en los propios auditores de la autoridad fiscal y el TFJA.

En efecto, la actitud del contribuyente bien puede obedecer a la desesperación de enfrentarse a un procedimiento en el que no puede acreditar su dicho, bien por las cuestiones conceptuales o bien por el hermetismo que en el



ámbito probatorio es extendido por la autoridad, a fin de que no sea mal aprovechado por contribuyentes que considera perversos.

Ante tal hermetismo y el hecho de que la propia SCJN declaró constitucional al artículo en comento, pasando por alto gran parte de sus deficiencias procesales, los contribuyentes sometidos a lo establecido en el artículo 69-B del CFF casi no interpusieron medios de defensa, esperando un criterio alineado de los juzgadores, teniendo algo de razón, pues solo el 8% de los mismos ha tenido éxito.

Aunado a lo anterior, otro elemento causó un gran impacto y confusión dentro de su aplicación, esto fue la liberación de la ejecución del procedimiento a las ADAF, acontecido en 2016; ahora bien, la solicitud de información que obra en los anexos del presente trabajo, se hizo notar una falta de unificación de criterios concerniente a terminos conceptuales entre la AGGC y la AGAFF.

Ello se replica en cada una de las ADAF, cada una de ellas tiene un criterio distinto y lo aplicará en el ámbito de su competencia, aportando cada una su concepción de los elementos solicitados así como su forma de probar la tenencia directa o indirecta de tales elementos, ampliando la incertidumbre para el contribuyente.

Continuando con lo anterior, se tiene que el procedimiento en cuestión está focalizado a un espectro de contribuyentes definido, al solamente contar con 44 grandes contribuyentes de los 9,985 contribuyentes publicados hasta el 25 de abril de 2019, tanto personas físicas como pequeños y medianos contribuyentes parecen ser los sujetos pasivos del mismo.

Lo anterior obedece al volumen y la capacidad de “fiscalización” de la autoridad, pues al ya contar con un plazo definido para la conclusión del procedimiento, la revisión de las operaciones de un gran contribuyente de forma pormenorizada resultaría una labor titánica, no obstante, tal factor de inhibición desaparece si se considera que la autoridad puede avocarse a un periodo.

Al menos en la teoría, una discriminación similar pone de manifiesto que las ventajas a los grandes contribuyentes siguen propagandose cada vez más, pues en verdad quienes pueden realizar una venta de facturas a gran y mediana escala

son aquellos que, respaldados por el volumen, se encuentran concientes de que la autoridad fiscal nunca los tomará en cuenta.

En el ámbito de aplicación del procedimiento, se obtuvo que el listado de presuntos vulnera la dignidad del contribuyente y no tiene una finalidad procedimental definida, sino que obedece a fines extrafiscales; ello pues si bien se sigue teniendo como un medio de notificación inicial al contribuyente, en realidad persigue la finalidad de parar sus operaciones comerciales.

Procedimentalmente, los listados no cumplen una función notificadora pues al contribuyente, pervio a los mismos, se le realiza una notificación personal a través de su buzón tributario, por lo tanto, los listados funcionan como un aviso a clientes y proveedores del contribuyente a fin de que dejen de tener operaciones comerciales o de prestación de servicios con éste.

En este sentido, lo que la autoridad pretende, considerando desde el momento de la notificación como culpable al contribuyente al que se le instaura el procedimiento, es que el perjuicio al fisco federal deje de ser tan grande, prácticamente, evitar que el contribuyente en cuestión deje de hacer un daño al fisco federal.

Puede resultar un absurdo, pero en la concepción de la autoridad fiscal los objetivos están bien definidos, tratando sobre la finalidad material del procedimiento se obtiene que no tiene animos recaudatorios, pues como ya se estableció, la recaudación lograda fue en términos de autocorrección y no sobrepasa el promedio del 1% de la obtención de ingresos por fiscalización.

La finalidad tampoco pasa por el ámbito penal, puesto que desde su implementación en 2014 y a pesar de tener un tipo penar relativamente facil de actualizar, solamente se obtuvo la instauración de una pena de prisión, misma que fue conmutada según información de la propia autoridad, por lo cual tampoco parece ser el objetivo.

Aunando en lo anterior, parece inverosímil que una de las reformas planteadas para el artículo 69-B del CFF, sea el aumento de la pena de prisión de 3 a 6 años y las sanciones pecuniarias correspondientes, cuando los datos estadísticos

mencionan que este no es el objetivo que busca la autoridad fiscal con su aplicación.

Se obtiene que la finalidad del procedimiento en análisis no tiene ánimos recaudatorios ni penales, sino inhabilitatorios, pues a cada uno de los contribuyentes con una resolución contraria a sus intereses dentro del procedimiento le es cancelado su CSD, sin el cual no puede facturar y, por tanto, seguir en la vida comercial.

La inhabilitación comercial de los contribuyentes es la verdadera sanción buscada por la autoridad fiscal a fin de erradicar de raíz la práctica combatida, y basta con analizar sus efectos, pues para una persona física (al menos 2,100 procedimientos), la cancelación de su CSD conyeva a una muerte comercial, puesto que en su vida será capaz de obtenerlo nuevamente.

Por cuanto hace a las personas morales ocurre algo no tan drástico, pues bastará con crear otra entidad moral para obtener un diverso CSD, no obstante, el registro de socios y accionistas de aquella sociedad cuya cancelación fue hecha efectiva queda en poder de la autoridad, pudiendo fiscalizar de una forma más rápida a la nueva sociedad creada.

Incluso de no concluir el procedimiento, el objetivo de inhabilitar comercialmente al contribuyente sigue, esto mediante los listados provisionales, puesto que se obtuvo que 1,543 contribuyentes aún esperan una resolución, siendo que el 60% se trata de contribuyentes a los que se inició el procedimiento durante el periodo comprendido de 2014 a 2018.

Es decir, a pesar de no concluir el procedimiento en el ámbito temporal ya contemplado en ley, la afectación a la dignidad del contribuyente sigue siendo susceptible de existir con el único fin de erradicar una mala práctica en el ámbito fiscal, mediante un medio que, se considera no es el adecuado.

Como se estableció al inicio, el fin se considera noble, pero el medio equivocado, en este sentido se llegó al resultado de establecer una solución que involucrara a los tres operadores jurídicos: contribuyente, autoridad fiscal y tribunal para la consecución de un procedimiento más apegado al paradigma del Estado constitucional.

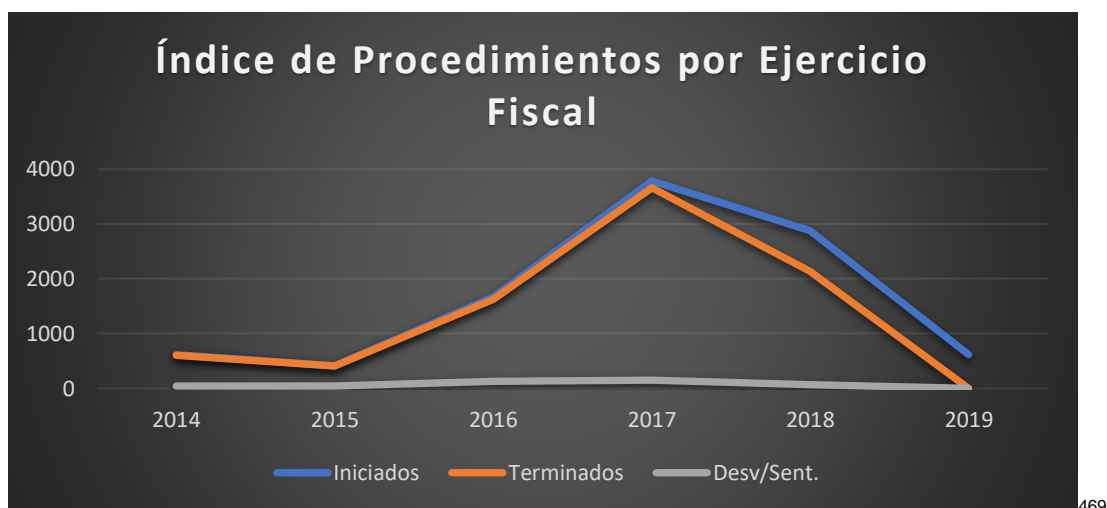
Una autoridad fiscal más abierta al contribuyente que sea clara con sus objetivos, un contribuyente que cumpla con sus obligaciones fiscales formales una vez aclaradas serán la base para la instauración de procedimientos más eficaces, seleccionados por la autoridad fiscal mediante la programación de insumos más definidos y con alto índice de efectividad.

Efectividad que se verá traducida en menos casos de impugnación y, por tanto menos casos en donde el TFJA tenga que aplicar la facultad contenida en el artículo 41 de la LFPCA, impactando de una menor manera a su presupuesto para el pago de honorarios a peritos terceros.

Por último, cabe señalar que del análisis a los datos públicos se obtiene un indicador a la baja respecto a la aplicación del procedimiento en análisis, pues de los 9,985 procedimientos iniciados hasta el 25 de abril de 2019, se tiene un desglose por ejercicio fiscal correspondiente a lo siguiente:

Ejercicio fiscal	Procedimientos iniciados	Procedimientos concluidos	Desvirtuados y Sentencias favorables
2014	620	604	38
2015	411	410	41
2016	1,674	1,628	134
2017	3,787	3,661	150
2018	2,881	2,139	64
2019	612	0	0

Estos datos se ilustran de una mejor manera en la siguiente gráfica:



Fuente: Elaboración propia.

<sup>469</sup> Elaboración propia.

La causa de este detrimento en el número de procedimientos iniciados es desconocida, no obstante, también llama la atención el abandono a la conclusión de los procedimientos, pues hasta el 25 de abril de 2019, no se había concluido ninguno iniciado en ese año, la especulación y la experiencia permiten inferir que se trata de una saturación a nivel operativo en las áreas involucradas del SAT.

Sea una saturación o la desavenencia de la autoridad del procedimiento en análisis por no generar una fuente considerable de ingresos, mientras aún se practique la intención de mejorar la implementación de este procedimiento sigue en pie en aras de su adecuación al paradigma del Estado constitucional, siendo esto un parteaguas en el sistema jurídico nacional.

## Bibliografía

- ABBAGNANO, Nicola, *Diccionario de Filosofía*, trad. por José Esteban calderón et al., 4a. Ed., México, Fondo de cultura económica, 2016.
- AGUIRRE HERNÁNDEZ, Jorge Manuel, *Dignidad humana y mínimo vital. Dos derechos de construcción jurisprudencial contra la pobreza*, México, Tirant lo Blanch, 2018.
- ALBERT, Hans, *La ciencia del derecho como ciencia real*, trad. por Minor E. Salas, México, Fontamara, 2007.
- ALEXY, Robert, *Derecho y razón práctica*, 2a. ed., trad. por Pablo Larrañaga, México, Fontamara, 2017.
- BALTAZAR ROBLES, German Eduardo, *Derechos humanos, derechos fundamentales, juicio de amparo y reparación integral. Derechos humanos reconocidos en la Constitución mexicana y su justificabilidad mediante el juicio de amparo*, U.S.A., COEDI, 2015.
- BARRIOS GONZÁLEZ, Boris, *La tutela jurisdiccional de los derechos fundamentales. De la justicia de reglas a la justicia de principios.*, México, UBIJUS, 2016.
- BAUMAN, Zigmunt, “Modernidad y ambivalencia” en Beriain, Josexto (comp.), *Las consecuencias perversas de la modernidad*, 3a. ed., España, Anthropos, 2011
- BECCHI, Paolo, *El principio de la dignidad humana*, trad. de la editorial, México, Fontamara, 2016.
- BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, Diana, “El reconocimiento y tutela de los derechos humanos de los contribuyentes”, en Ríos Granados, Gabriela (Coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016.
- BERNAL SUÁREZ, Benjamín, *Derecho humano a la familia. Retos y alcances en el siglo XXI*, México, Gedisa, 2017.
- BERUMEN CAMPOS, Arturo, *El derecho como sistema de actos de habla. Elementos para una teoría comunicativa del derecho*, México, Porrúa, 2010.
- CAMARGO GONZÁLEZ, Ismael, *Derecho penal fiscal. Delitos fiscales*, México, Flores, 2016
- CAMPUZANO GALLEGOS, Adriana, *Ley federal de procedimiento contencioso administrativo comentada. Análisis doctrinario y jurisprudencial*, México, Dofiscal, 2018.
- CANO DEL VALLE, Mauricio, *Evasión fiscal. Una decisión racional.*, México, Porrúa, 2006.
- CARBONELL, Miguel, “El neoconstitucionalismo: significado y niveles de análisis”, en Carbonell, Miguel y García Jaramillo, Leonardo (eds.), *El canon neoconstitucionalista*, España, Trotta, 2010, p. 154.
- CARPIZO, Enrique, *Del estado legal al constitucional de derecho. Rasgos esenciales.*, México, Porrúa, 2015.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, 3ª ed., México, Oxford, 2016.
- CHACÓN RODRÍGUEZ, José Luis, *Temas fundamentales de derecho constitucional y control de convencionalidad*, México, Tirant lo blanch, 2018.
- COMANDUCCI, Paolo, “La disputa entre positivismo y neo-constitucionalismo.”, en Cerdio, Jorge et al. (coord.), *Cátedra Ulises Schmill 2016*, México, Fontamara, 2018.
- -----, *Constitucionalización y neoconstitucionalismo* en Garzón Valdés Ernesto, et. al. (coord.), *Positivismo Jurídico y neoconstitucionalismo*, México, Fontamara, 2013.
- COSSÍO, José Ramón, *Dogmática constitucional y régimen autoritario*, 3a. ed., México, Fontamara, 2016.
- ESTEVE PARDO, José y Tejada Palacios, Javier, *Ciencia y Derecho: la nueva división de poderes*, México, Fontamara, 2016.

- ESTRADA CARREÓN, Luis Felipe y Velázquez Zaragoza, Soledad Alejandra, *Más allá de la investigación unidisciplinaria: una propuesta metodológica*, México, UNAM FES Acatlán, 2011.
- FERRAJOLI, Luigi, “*Democracia constitucional y derechos fundamentales. La rigidez de la constitución y sus garantías*”, trad. por Isabel de la Iglesia, Gerardo Pisarello y Ricardo Ga. Manrique, en Fundación coloquio jurídico europeo, *La Teoría del Derecho en el Paradigma Constitucional*, 2a. ed., México, Fontamara, 2013
- -----, “*La teoría del derecho en el sistema de los saberes jurídicos*”, trad. por Isabel de la Iglesia, Gerardo Pisarello y Ricardo Ga. Manrique, en Fundación coloquio jurídico europeo, *La Teoría del Derecho en el Paradigma Constitucional*, 2a. ed., México, Fontamara, 2013.
- -----, *Poderes salvajes. La crisis de la democracia constitucional*, 2a. ed., trad. de Perfecto Andrés Ibáñez, España, Trotta, 2011.
- -----, *Principia iuris. Teoría del derecho y la democracia, t.I, Teoría del derecho*, trad. por Marina Gascón Abellán y Luis Prieto Sanchís, España, Trotta, 2011.
- FERREIRA DA CUNHA, Paulo, *Neoconstitucionalismo: Para un nuevo balance.*, trad. de Graciela González Taborda, en Salomão Leite, George, Salomão Leite, Glauco y Streck, Lenio, *Neoconstitucionalismo. Avances y retrocesos.*, España, Tirant lo Blanch, 2016.
- GARCÍA JARAMILLO, Leonardo, “*Los argumentos del neoconstitucionalismo y su recepción*”, en Carbonell, Miguel y García Jaramillo, Leonardo (eds.), *El canon neoconstitucionalista*, España, Trotta, 2010.
- GÓMEZ COTERO, José de Jesús, *La simulación tributaria, análisis jurídico y sociológico*, México, Themis, 2017.
- GUASTINI, Riccardo, *Estudios de teoría constitucional*, 4a. ed., México, Fontamara, 2013.
- -----, *Teoría e ideología de la interpretación constitucional*, trad. de Miguel Carbonell y Pedro Salazar, 2ª ed., España, Trotta, 2010.
- HÄBERLE, Peter, *Verdad y estado constitucional*, trad. por Guillermo José Mañón Garibay, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2006.
- HAVEL, Václav, *El poder de los sin poder y otros escritos*, trad. por Vicente Martín Pintado y Beatriz Gómez, 2a. ed., España, Encuentro, 2013
- -----, *Meditaciones estivales*, trad. de Clara Janés y Juana Stancel, España, Galaxia Gutenberg, 1994.
- HAWKING, Stephen y Mlodinow, Leonard, *Brevísima historia del tiempo*, trad. de David Jou, México, Booket, 2017.
- HERNÁNDEZ FLORES, Ismael, “*Artículo 1º. Constitucional y las restricciones constitucionales. Reflexiones sobre problemáticas que se generan en torno al tema*”, en Cruz Quiroz, Osmar (Coord.), *Reflexiones sobre los derechos humanos*, México, Ubijus, 2017.
- HERNÁNDEZ MENDOZA, Liliana, *El non bis in ídem en el ámbito sancionador: Estudio comparado de los sistemas español y mexicano*, México, INACIPE, 2015
- HERNÁNDEZ MONRREAL, Efrén, *El presupuesto del hecho imponible y la base medible. Análisis de su coincidencia en el impuesto sobre la renta mexicano*, México, Thompson Reuters, 2017.
- HIGUERA CORONA, Jorge, *La ética en la reflexión sobre la filosofía griega clásica de Xabier Zubiri, y la virtud cardina de la justicia en el pensamiento del mundo occidental, con particular referencia al ámbito judicial*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007.
- J. KAYE, Dionisio, *Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo*, 4ª ed., México, Themis, 2011.

- KELSEN Hans, “Reflexiones en torno a la teoría de las ficciones jurídicas con especial énfasis en la filosofía del -como si- de Vaihinger.”, trad. por Jean Hennequin, en Mendonça, Daniel y Schmill, Ulises (comp.), *Ficciones Jurídicas*, 3a. ed., México, Fontamara, 2013.
- -----, *¿Qué es la justicia?*, México, Grupo editorial éxodo, 2015.
- KUHN, S. Thomas, *La estructura de las revoluciones científicas*, 4a. ed., trad. de Carlos Solís Santos, México, Fondo de Cultura Económica, 2013.
- LAMMOGLIA RIQUELME, Balam, *Derecho procesal fiscal y aduanero*, México, Novum, 2018.
- LAUN, Rudolf, *Derecho y moral*, trad. por Juan José Bremen, México, Coyoacán, 2013.
- LÓPEZ OLVERA, Miguel Alejandro, *El control de convencionalidad en la administración pública*, México, Novorum, 2014.
- MENDONÇA, Daniel “Estudio preliminar”, en Mendonça, Daniel y Schmill, Ulises (comp.), *Ficciones Jurídicas*, 3a. ed., México, Fontamara, 2013.
- NUÑEZ CUÉ, Marco Aurelio, “Derecho Fiscal” en Nuñez Cué, Marco Aurelio y Torres Pulido, Ma. Guadalupe, *Manual de derecho fiscal para empresariales*, 2ª ed., México, Tirant lo Blanch, 2018.
- PÉREZ DAYÁN, Alberto, *Teoría general del acto administrativo*, 5ª ed., México, Porrúa, 2016.
- PÉREZ FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, Fernando, *Deontología jurídica. Ética del abogado y del servidor público*, 15a. ed., México, Porrúa, 2008.
- PÉREZ TRIVIÑO, José Luis, *De la dignidad humana y otras cuestiones jurídico-morales*, México, Fontamara, 2007.
- PRIETO SANCHÍS, Luis, *Ley, principios, derechos*, España, Dykinson, 1998.
- QUINTANA ROLDAN, Carlos F. y Sabido Peniche, Norma D., *Derechos humanos*, 6a. ed., México, Porrúa, 2013.
- RAWLS, John, *Teoría de la Justicia*, 2a. ed., trad. por María Dolores Gonzáles, México, Fondo de cultura económica, 2015.
- RENTERÍA DÍAZ, Adrián, *Discrecionalidad judicial y responsabilidad*, 2a. ed., México, Fontamara, 2017.
- RICO ÁLVAREZ, Fausto y Garza Bandala, Patricio, *Teoría General de las Obligaciones*, 6ª ed., México, Porrúa, 2013.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3a. Ed., México, Oxford, 2014.
- RODRÍGUEZ NAVARRO, José Carlos, *Vademécum de derecho administrativo*, México, Tirant lo blanch, 2018.
- RUIZ MATÍAS, Alberto Miguel y Ruiz Jiménez, Cesar Alejandro, “El principio pro homine en el sistema jurídico mexicano”, en García Villegas Sánchez Cordero, Paula M. (Coord.), “El control de convencionalidad y las cortes nacionales. La perspectiva de los jueces mexicanos”, México, Porrúa, 2014.
- SAGAN, Carl, *El mundo y sus demonios. La ciencia como una luz en la oscuridad*, trad. de Dolores Udina, México, Planeta, 2017.
- SALAS, Minor E., *Hans Albert: el derecho como tecnología social o: el as alto del racionalismo crítico al moderno platonismo de las normas*, en Albert, Hans, *La ciencia del derecho como ciencia real*, trad. por Minor E. Salas, México, Fontamara, 2007.
- SÁNCHEZ BELMONT, Óscar, *Contrainteligencia tributaria. Moderna metodología de análisis para la comprensión de operaciones simuladas y otras acciones delictivas en el sistema financiero y fiscal*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2016.
- SARTORI, Giovanni, *La política. Lógica y método en las ciencias sociales*, 3ª ed., trad. por Marcos Lara, México, Fondo de Cultura Económica, 2015.



- SCAPIRELLI, Uberto, *“La metaética analítica y su relevancia ética”*, trad. por A. Rentería Díaz, en Ferrajoli, Luigi y Rentería Adrián, *Ética jurídica sin verdad*, México, Fontamara, 2007.
- SILVA GARCÍA, Fernando y Medina Carrillo, Maricarmen, “Estadística judicial vs. Acceso a la justicia.”, en Cossío Díaz, José Ramón (Coor.) *Innovación jurídica*, México, Tirant lo blanch, 2018.
- TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando, *“Igualdad Jurídica”* en Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de investigaciones Jurídicas, t. III, México, Porrúa, 2007, P. 1905.
- TRON PETIT, Jean Claude y Ortiz Reyes, Gabriel, *La nulidad de los actos administrativos*, 4a. ed., México, Porrúa, 2011.
- VEGA VARGAS, Fernando Ramiro, *Análisis temático del código fiscal de la federación*, T.I, México, Thompson Reuters, 2018.
- ZAGREBELSKY, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, 10a. ed., trad. de Marina Gascón, España, Trotta, 2011.
- -----, *La ley y su justicia. Tres capítulos de justicia constitucional.*, trad. de Manuel Martínez Neira y Adela Mora Cañada, México, Trotta, 2014.
- -----, *La virtud de la duda, una conversación sobre ética y derecho con Geminello Preterossi*, trad. de José Manuel Revuelta, España, Trotta, 2012.

### Revistas.

- BENHABIB, Seyla, *“Otro universalismo: sobre la unidad y diversidad de los derechos humanos”*, trad. por David Álvarez, *Isegoría. Revista de Filosofía Moral y Política*, España, No.39, julio-diciembre, 2008.
- CORTI, Horacio, “Normas y aparatos conceptuales: dos aspectos del derecho”, *Isonomía*, México, No.45, octubre, 2016.
- FERRER ARROYO, Francisco Javier, *“El debido proceso desde la perspectiva de la Corte Interamericana de Derechos Humanos”*, Revista Jurídica de la Universidad de Palermo, Argentina, No. 1, mayo, 2015.
- GÓMEZ LARA, Cipriano, *“El debido proceso como derecho humano”*
- MIRANDA CAMARENA, Adrián Joaquín y NAVARRO RODRÍGUEZ, Pedro, “El principio de interpretación conforme en el derecho constitucional mexicano”, *Opinión Jurídica*, Colombia, Vol. 13, No.26, julio-diciembre, 2014.
- MOLINA CHIE, Oscar, *“Dos adiciones que aceleran el combate a la evasión”*, *Tiempo de derechos*, México, No.6, octubre, 2018.

### Legislación consultada.

- Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Convención Americana de Derechos Humanos.
- Declaración Universal de Derechos Humanos.
- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.
- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- Resolución Miscelánea Fiscal para 2018.

- Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.
- Código Civil Federal.

## Cibergrafía

- Corte IDH, “*Caso Ricardo Canese vs. Paraguay*”, sentencia de 31 de agosto de 2004, párrafos 180-181, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_111\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_111_esp.pdf)
- Corte IDH, “*Caso Maritza Urrutia vs. Guatemala*”, sentencia de 27 de noviembre de 2003, párrafo 120, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_103\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_103_esp.pdf)
- Corte IDH, “*Caso Servellón García y otros vs. Honduras*”, sentencia de 21 de septiembre de 2006, párrafo 151, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_152\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_152_esp.pdf)
- Corte IDH, “*Caso Genie Lacayo vs. Nicaragua*”, sentencia de 29 de enero de 1999, párrafo 77, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_30\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_30_esp.pdf)
- Corte IDH, “*Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá*”, sentencia del 2 de febrero de 2001, párrafo 126, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec\\_72\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_72_esp.pdf)
- Corte IDH, “*Caso Ivcher Bronstein vs. Perú*”, sentencia del 6 de febrero de 2001, párrafos 104 y 105, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec\\_74\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_74_esp.pdf)
- Corte IDH, “*Caso Barreto Leiva vs. Venezuela*”, sentencia del 17 de noviembre de 2009, párrafos 76 y 77, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_206\\_esp1.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_206_esp1.pdf)
- Corte IDH, “*Caso Lori Berenson Mejía vs. Perú*”, sentencia del 25 de noviembre de 2004, párrafos 159 y 160, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_119\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_119_esp.pdf)
- Corte IDH, “*Caso Ricardo Canese vs. Paraguay*”, sentencia del 31 de agosto de 2004, párrafos 153 y 154, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_111\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_111_esp.pdf)
- Resolución sobre el derecho a la verdad, 2005/66, aprobada por la Comisión de Derechos Humanos de las Naciones Unidas el 20 de abril de 2005, puntos Resolutivos primero, en [http://ap.ohchr.org/documents/S/CHR/resolutions/E-CN\\_4-RES-2005-66.doc](http://ap.ohchr.org/documents/S/CHR/resolutions/E-CN_4-RES-2005-66.doc)
- Gaceta parlamentaria, Número 3857-C, Año XVI. [http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/103\\_DOF\\_09dic13.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf)

# ANEXO 1

Oficio No. 0610100139418  
de fecha 26 de septiembre de 2018.

(Oficio de información por parte del SAT).

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

**Folio No. 0610100139418**

Ciudad de México, a 26 de septiembre de 2018.

**Estimado Solicitante**

En atención a su solicitud de información, que se refiere a:

*“Archivo adjunto”*

*“Solicitud de información estadística referente al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.*

*Por medio del portal de transparencia solicito la siguiente información.*

*Respecto a los listados publicados tanto en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria como en el Diario Oficial de la Federación:*

- 1. El número total de procedimientos instaurados a la fecha de recepción de la presente solicitud (número de contribuyentes en las listas)*
- 2. El número total de procedimientos instaurados por ejercicio o periodo revisado.*
  - a) Cuantos procedimientos se avocaron a facturas emitidas en 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018.*
- 3. El número de procedimientos instaurados a personas físicas.*
- 4. El número de procedimientos instaurados a personas morales.*
- 5. Número de procedimientos iniciados por cada administración desconcentrada, así como por la administración central.*
- 6. De los contribuyentes contemplados en los listados definitivos y provisionales indicar:*
  - a) El número de contribuyentes que facturan la prestación de algún servicio.*
  - b) El número de contribuyentes que facturan operaciones comerciales.*
  - c) El número de contribuyentes pertenecientes a la industria (cuyo producto enajenado sea elaborado por ellos mismos).*
  - d) El número de grandes contribuyentes que figuran en los listados (definitivos y provisionales).*
  - e) El número de pequeñas y medianas empresas que figuran en los listados (definitivos y provisionales).*

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

*Respecto a los medios de defensa:*

1. *El número de medios de defensa totales interpuestos en contra del procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.*

a) *Número de recursos de revocación que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados.*

b) *Número de juicios de nulidad que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados.*

- *Salas en las cuales se radican los juicios de nulidad.*
- *Si se combaten aspectos de forma o de fondo.*

c) *Número de juicios de amparo que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados.*

- *Tribunales en los cuales se radican los juicios de amparo.*

*Respecto a los elementos del objeto del procedimiento:*

1. *¿Qué es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de activos?*

a) *¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con activos?*

b) *¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con activos?*

2. *¿Que es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de personal?*

a) *¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con personal?*

b) *¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con personal?*

3. *¿Que es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de Infraestructura?*

a) *¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con infraestructura?*

b) *¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con infraestructura?*

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

4. *¿Que es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de capacidad material?*

a) *¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con capacidad material?*

b) *¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con capacidad material?*

5. *¿Que es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de “no localizado”?*

a) *¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que “no localizado”?*

6. *¿Qué parámetros utiliza el Servicio de Administración Tributaria para concluir que un contribuyente no cuenta con los elementos suficientes para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expide?*

a) *¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación bajo el criterio de que los elementos con los que contaba eran insuficientes para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expide?*

*Respecto a la cancelación de CSD:*

1. *¿Cuántas cancelaciones de Certificado de Sello Digital se realizaron con base en el inciso c) de la fracción X del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación?*

(...)

*Respecto a la recaudación:*

(...)

2. *El número de facultades de comprobación (visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, etc.) iniciadas con base en los resultados obtenidos del procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.*

a. *Número de facultades de comprobación iniciadas a empresas que facturan operaciones simuladas.*

i. *Monto efectivamente recaudado.*

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

- b. Número de facultades de comprobación iniciadas a empresas que deducen operaciones simuladas.*  
*i. Monto efectivamente recaudado.*

*Respecto a solicitudes de devolución:*

- 1. ¿Cuántas solicitudes de devolución provenientes de empresas que facturan operaciones simuladas se han recibido?*  
*a. ¿Cuántas se han rechazado?*  
*b. Monto a que hacienden las solicitudes de devolución rechazadas.*

*Respecto a la autocorrección:*

- 1. ¿Cuántas empresas que deducen operaciones simuladas han optado por la autocorrección?*  
*a. Monto efectivamente recaudado por autocorrección.*

*Respecto a las multas:*

- 1. ¿Cuántas multas se han instaurado con fundamento en la fracción XVIII del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación?*  
*a. Monto efectivamente recaudado con el pago de las multas.*

*(...)*

*Respecto a la actividad de la PRODECON:*

- 1. ¿Cuántas quejas relacionadas con el procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación ha tramitado el Servicio de Administración Tributaria (como parte dentro de la misma)?*  
*3. ¿Cuántas recomendaciones, relacionadas con el procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ha recibido el Servicio de Administración Tributaria?".(Sic)*

Al respecto, la Administración General de Grandes Contribuyentes, le informa que con excepción del punto 2, en el cual se especifica el periodo de tiempo de la información solicitada, se atendió la presente solicitud de información conforme al Criterio 9/13, emitido por el ahora Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, en virtud de que no especifica

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

a partir de qué fecha requiere la información, por lo que el periodo a considerar para la atención del requerimiento comprenderá del 3 de septiembre de 2017 al 3 de septiembre de 2018, de conformidad con el citado criterio, que establece lo siguiente:

*“Periodo de búsqueda de la información, cuando no se precisa en la solicitud de información. El artículo 40, fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, señala que los particulares deberán describir en su solicitud de información, de forma clara y precisa, los documentos requeridos. En ese sentido, en el supuesto de que el particular no haya señalado el periodo sobre el que requiere la información, deberá interpretarse que su requerimiento se refiere al del año inmediato anterior contado a partir de la fecha en que se presentó la solicitud. Lo anterior permite que los sujetos obligados cuenten con mayores elementos para precisar y localizar la información solicitada.*”

Con base en lo antes mencionado, Administración Central Fiscalización Internacional le informa que, en relación a su solicitud de información, no se ha generado información relativa a la presente, por lo que reportan en “cero”.

Por su parte, las Administraciones Centrales de Fiscalización a Grupos de Sociedades, de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos y de Fiscalización Precios de Transferencia, adscritas a la Administración General de Grandes Contribuyentes, le comunican lo siguiente:

**Respecto a los listados publicados tanto en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria como en el Diario Oficial de la Federación:**

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
<b>1. El número total de procedimientos instaurados a la fecha de recepción de la presente solicitud (número de contribuyentes en las listas)</b>	8 procedimientos	26 procedimientos	cero
<b>2. El número total de procedimientos instaurados por ejercicio o periodo revisado.</b> <b>a) Cuantos procedimientos se avocaron a facturas emitidas en 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018.</b>	2012 a 2015: 3 procedimientos • 2016_ 1 procedimiento 2015 a 2017: 3 procedimientos 2016 y 2017: 1 procedimiento 2018: cero	2009: 4 procedimientos 2010: 8 procedimientos 2011: 8 procedimientos 2012: 14 procedimientos 2015: 1 procedimiento 2016: 1 procedimiento 2017: cero 2018: cero	cero



**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
3. El número de procedimientos instaurados a personas físicas.	cero		
4. El número de procedimientos instaurados a personas morales.	8 procedimientos	26 procedimientos	cero
5. Número de procedimientos iniciados por cada administración desconcentrada, así como por la administración central.	8 procedimientos	26 procedimientos	cero
6. De los contribuyentes contemplados en los listados definitivos y provisionales indicar:			
a) El número de contribuyentes que facturan la prestación de algún servicio.	4 contribuyentes	18 contribuyentes	cero
b) El número de contribuyentes que facturan operaciones comerciales.	2 contribuyentes	4 contribuyentes	cero
c) El número de contribuyentes pertenecientes a la industria (cuyo producto enajenado sea elaborado por ellos mismos).	2 contribuyentes	6 contribuyentes	cero

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
d) El número de grandes contribuyentes que figuran en los listados (definitivos y provisionales).	8 contribuyentes.	26 contribuyentes	cero
e) El número de pequeñas y medianas empresas que figuran en los listados (definitivos y provisionales).	cero		

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

**Respecto a los elementos del objeto del procedimiento:**

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
<p><b>1. ¿Qué es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de activos?</b></p>	<p>Esta Administraciones Centrales de Fiscalización, conforme a las disposiciones legales, consideran como activo, el concepto establecido en el párrafo 4, de la Norma de Información Financiera A-5 "Elementos Básicos de los Estados Financieros", el cual establece lo siguiente:</p> <p>"...</p> <p>Un activo es un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad."</p> <p>Ahora bien, de conformidad con el artículo 32 de la LISR se considera como activo fijo el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo.</p> <p>La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.</p> <p>Finalmente, también se considera como activo los conceptos que la propia contribuyente declara como activos.</p>		

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
 Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
 Administración Central de Fiscalización Internacional  
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
 Administración Central de Fiscalización Estratégica  
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
 Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
 Administración Central de Operación de Jurídica  
 Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
 Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
a) ¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe poder acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con activos?	<p>La documentación que el contribuyente debe adjuntar es toda aquella con la que acredite que cuenta o contaba con bienes tangibles que utilicen para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio o por el transcurso del tiempo.</p> <p>Debe constar en el balance general, facturas, registros y la acreditación de existencia y ubicación física, reportes de depreciación.</p> <p>Los contribuyentes deberán proporcionar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a esta Autoridad Fiscal a notificarlos, como lo establece el artículo 69-B del CFF.</p>		
b) ¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con activos?	8 contribuyentes	26 contribuyentes	cero
2. ¿Qué es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de personal?	<p>Estas Administraciones Centrales consideran como personal, al conjunto de personas al servicio de una entidad, así como empleados con los que cuenta según sus declaraciones informativas y los trabajadores que prestan sus servicios al contribuyente o empresa en cuestión.</p>		

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
b) ¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con personal?	8 contribuyentes	26 contribuyentes	cero

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

<p><b>3. ¿Que es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de Infraestructura?</b></p>	<p>Estas Administraciones Centrales consideran como parte de la Infraestructura o capacidad material de una sociedad, los conceptos de propiedades, planta y equipo establecidos en la Norma de Información Financiera A-6 “Propiedades, planta y equipos”, el cual establece lo siguiente:</p> <p>Propiedades, planta y equipo. - son bienes tangibles (bienes físicos) que:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>i) Posee una entidad (sobre los cuales ya tiene los riesgos y beneficios) para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, sin un propósito inmediato de venderlos;</li><li>ii) se espera usar generalmente durante más de un año o de un ciclo normal de operaciones;</li><li>iii) su costo se recuperará precisamente a través de la obtención de beneficios económicos futuros, normalmente, por la realización de los artículos o productos manufacturados u obtenidos o de los servicios prestados; y</li><li>iv) salvo algunas excepciones, están sujetos a depreciación</li></ul> <p>Así como (personal, activos) que le permitan realizar sus operaciones y el acervo físico y material que permite el desarrollo de la actividad o para que un lugar pueda ser utilizado</p>
---	--

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
a) ¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con infraestructura?	<p>La documentación que el contribuyente debe adjuntar es toda aquella con la que acredite el acervo físico y material que permite el desarrollo de la actividad, así como títulos de propiedad, facturas del mobiliario, maquinarias, registros del área donde se encuentran ubicadas las plantas o los activos fijos, acreditación de existencia física, capacidades de las plantas, reportes de depreciación, reportes del personal que opera la maquinaria y del personal: nomina, recibos, contratos colectivos, listados asistencia, participaciones en cursos y capacitaciones, registros ante las instituciones de seguridad social.</p> <p>Los contribuyentes deberán proporcionar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a esta Autoridad Fiscal a notificarlos, como lo establece el artículo 69-B del CFF.</p>		
b) ¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con infraestructura?	8 contribuyentes	26 contribuyentes	cero
4. ¿Que es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de capacidad material?	<p>Estas Administraciones Centrales consideran como parte de la Infraestructura o capacidad material de una sociedad, los conceptos de propiedades, planta y equipo establecidos en la Norma de Información Financiera A-6 "Propiedades, planta y equipos", así como al conjunto del personal y activos que permitieran realizar sus actividades.</p> <p>También es la capacidad operativa y económica que debe tener el contribuyente para poder llevar a cabo sus operaciones y/o giro</p>		

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
a) ¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con capacidad material?	<p>La documentación que el contribuyente debe adjuntar es toda aquella con la que acredite el acervo físico y material que permite el desarrollo de la actividad, así como títulos de propiedad, facturas del mobiliario, maquinarias, registros del área donde se encuentran ubicadas las plantas o los activos fijos, acreditación de existencia física, capacidades de las plantas, reportes de depreciación, reportes del personal que opera la maquinaria y del personal: nomina, recibos, contratos colectivos, listados asistencia, participaciones en cursos y capacitaciones, registros ante las instituciones de seguridad social.</p> <p>Los contribuyentes deberán proporcionar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a esta Autoridad Fiscal a notificarlos, como lo establece el artículo 69-B del CFF.</p>		
b) ¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con capacidad material?	8 contribuyentes	26 contribuyentes	cero
5 ¿Qué es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de “no localizado”?	<p>Estas Administraciones Centrales consideran como no localizado, a los contribuyentes que no han sido ubicados en su domicilio fiscal registrado ante el SAT.</p> <p>De conformidad con el artículo 69 párrafo doce, fracción III del CFF, señala “Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.”, es decir que el domicilio con el que se dieron de alta ante el RFC no se encuentren localizados ahí, sin que haya dado parte a la autoridad de algún cambio de domicilio.</p>		

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
a) ¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que “no localizado”?	1 contribuyente	cero	cero
6. ¿Qué parámetros utiliza el Servicio de Administración Tributaria para concluir que un contribuyente no cuenta con los elementos suficientes para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expide?	Estas Administraciones Centrales le informan que para concluir que un contribuyente no cuenta con los elementos suficientes para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expide, utiliza lo establecido en el artículo 69-b del CFF. Que no cuente con personal, activo, infraestructura y capacidad material.  Al realizar facultades de comprobación en donde se detecten inconsistencias, las cuales no son desvirtuadas por los contribuyentes.		
a) ¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación bajo el criterio de que los elementos con los que contaba eran insuficientes para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expide?	8 contribuyentes	26 contribuyentes	cero

Respecto a la cancelación de CSD:

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
1. ¿Cuántas cancelaciones de Certificado de Sello Digital se realizaron con base en el inciso c) de la fracción X del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación?		cero		

Respecto a la recaudación:

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

(...)

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
2. El número de facultades de comprobación (visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, etc.) iniciadas con base en los resultados obtenidos del procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.		cero	
a. Número de facultades de comprobación iniciadas a empresas que facturan operaciones simuladas. i. Monto efectivamente recaudado.		cero	
b. Número de facultades de comprobación iniciadas a empresas que deducen operaciones simuladas. i. Monto efectivamente recaudado.		cero	

**Respecto a solicitudes de devolución**

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
1. ¿Cuántas solicitudes de devolución provenientes de empresas que facturan operaciones simuladas se han recibido?			cero	



**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

<p>a. ¿Cuántas se han rechazado? b. Monto a que hacen las solicitudes de devolución rechazadas</p>	<p>cero</p>
--	-------------

Respecto a la autocorrección:

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
<p>1. ¿Cuántas empresas que deducen operaciones simuladas han optado por la autocorrección?</p>	cero			
<p>a. Monto efectivamente recaudado por autocorrección.</p>	cero			

Respecto a las multas:

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
<p>Respecto a las multas: 1. ¿Cuántas multas se han instaurado con fundamento en la fracción XVIII del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación?</p>	cero			

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

a. Monto efectivamente recaudado con el pago de las multas.	cero
---	------

Respecto a la actividad de la PRODECON:

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
<b>Respecto a la actividad de la PRODECON:</b>  1. ¿Cuántas quejas relacionadas con el procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación ha tramitado el Servicio de Administración Tributaria (como parte dentro de la misma)?	cero	1	cero	cero
3. ¿Cuántas recomendaciones, relacionadas con el procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ha recibido el Servicio de Administración Tributaria?	cero			

Finalmente, la Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, en relación a “... medios de defensa”, le comunica lo siguiente:

“1. El número de medios de defensa totales interpuestos en contra del procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

a) *Número de recursos de revocación que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados.” (Sic)*

7 recursos

“b) *Número de juicios de nulidad que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados.” (Sic)*

5 juicios

“ • *Salas en las cuales se radican los juicios de nulidad.” (Sic)*

Sala Regional de San Luis Potosí, Primera Sala Regional Metropolitana, Tercera Sala Regional del Noreste, Sala Regional Peninsular y Primera Sala Regional del Noroeste.

“ • *Si se combaten aspectos de forma o de fondo.*

Al respecto, se informa que en virtud de que no se tiene la información solicitada, resulta aplicable lo señalado en el Criterio 3/17, emitido por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI), mismo que establece lo siguiente:

***“No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información.”***

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

En este sentido, las dependencias y entidades sólo están obligadas a entregar documentos que se encuentren en sus archivos, motivo por el cual estas últimas no están obligadas a elaborar documentos *ad hoc* para atender las solicitudes de información, sino que deben garantizar el acceso a la información con la que cuentan en el formato que la misma así lo permita o se encuentre.

Asimismo, es importante precisar que de acuerdo con lo establecido en el artículo 130, cuarto párrafo, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, que establece lo siguiente:

**“Artículo 130. ...**

*Los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los Documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones en el formato en que el solicitante manifieste, de entre aquellos formatos existentes, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre así lo permita.”*

De lo anterior, se desprende que el Servicio de Administración Tributaria tiene la obligación de proporcionar la información que se encuentre en sus archivos o que esté obligado a documentar de acuerdo con las facultades conferidas en su Reglamento Interior, luego entonces, considerando lo señalado con antelación, se confirma que esta Unidad Administrativa no tiene obligación de contar con un archivo, registro, base de datos o similar, que contenga la información solicitada por el ciudadano, ni a generar un documento *ad hoc* para responder a la solicitud de información antes aludida.

*“c) Número de juicios de amparo que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados.”  
(Sic)*

1 juicio

*“ • Tribunales en los cuales se radican los juicios de amparo.” (Sic)*

4JD22C QUERETARO

Por su parte, la **Administración Central de Fiscalización Estratégica** adscrita a la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL**, hace de su conocimiento que sólo está obligada a proporcionar la información contenida en los documentos que genera, obtiene, adquiere, transforma o conserva en cualquier título, de conformidad con las facultades, competencias y funciones que los

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

ordenamientos jurídicos aplicables le otorguen, de conformidad con el artículo 129 párrafo primero de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, y artículos 2 fracción II y 13 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, que a la letra señalan:

**LEY GENERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA**

**“Artículo 129. Los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los Documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones en el formato en que el solicitante manifieste, de entre aquellos formatos existentes, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre así lo permita.**

(...)”

**LEY FEDERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA**

**“Artículo 2. Son objetivos de la presente Ley:**

(...)

**II. Transparentar la gestión pública mediante la difusión de la información oportuna, verificable, inteligible, relevante e integral;**

(...)

**Artículo 13. Se presume que la información debe existir si se refiere a las facultades, competencias y funciones que los ordenamientos jurídicos aplicables otorguen a los sujetos obligados.**

*En los casos en que ciertas facultades, competencias o funciones no se hayan ejercido, se debe fundar y motivar la respuesta en función de las causas que motiven la inexistencia.”*

**Énfasis Añadido**

Acorde a lo anterior, de conformidad con el artículo 23 primer párrafo, apartado E, fracción I, en relación con el párrafo primero, fracción VIII del artículo 22 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente, esta Administración Central cuenta entre otras, con las siguientes facultades y atribuciones:

**“Artículo 22.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:**

(...)

**VIII. Llevar a cabo todos los actos y procedimientos previstos en el Código Fiscal de la Federación relacionados con la emisión de comprobantes que amporen operaciones inexistentes respecto de los asuntos a que se refiere este artículo;**

(...)

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

**Artículo 23.-** Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal ejercer las atribuciones que a continuación se señalan:

(...)

**E.** A la Administración Central de Fiscalización Estratégica y a las unidades administrativas adscritas a la misma, conforme a lo siguiente:

**I.** Administración Central de Fiscalización Estratégica, las señaladas en las fracciones I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXI, XXII, XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII, XXVIII, XXIX, XXX, XXXI, XXXII, XXXIII, XXXIV, XXXVI, XXXVII, XXXIX, XL, XLI, XLV y XLIX del artículo 22 de este Reglamento;

(...)"

*Énfasis añadido*

Como se puede observar de la normatividad antes citada, esta Administración Central de Fiscalización Estratégica, se encuentra facultada para llevar a cabo todos los actos y procedimientos previstos en el Código Fiscal de la Federación relacionados con la emisión de comprobantes que amparen operaciones inexistentes respecto de los asuntos a que se refiere este artículo; ahora bien, esta Unidad Administrativa considera pertinente señalar lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, vigente en la fecha que se atiende, que a la letra señala:

**Artículo 69-B.** Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, **procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.**

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

*Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se **publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.***

*Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.*

*La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.*

*Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.*

*Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.*

*En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.*



Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

*Énfasis añadido*

Con base en el precepto antes expuesto, se advierte que cuando la autoridad fiscal presuma la inexistencia de operaciones amparadas con comprobantes fiscales, notificara a los contribuyentes a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación.

En virtud de lo anterior y con relación a **“el número total de procedimientos instaurados a la fecha de recepción de la presente solicitud (número de contribuyentes en las listas), el número de procedimientos instaurados a personas físicas, el número de procedimientos instaurados a personas morales”**, se hace de su conocimiento que hay información de carácter público, la cual podrá verificar en el portal de internet del Servicio de Administración Tributaria, ([www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)), dirigiéndose a los apartados Datos abiertos/ Contribuyentes publicados y acciones contra la delincuencia/ Número de contribuyentes incumplidos por motivo de publicación/ Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación/ “Listado completo de contribuyentes (artículo 69-B del CFF), en dicho listado podrá buscar las empresas de su interés, así como el estatus en el que se encuentran, ahora bien, para mayor precisión, puede realizar los siguientes pasos:

1. Ingrese a la página principal del Servicio de Administración Tributaria:  
<https://www.sat.gob.mx/home>
2. Seleccione la pestaña “Datos abiertos”:





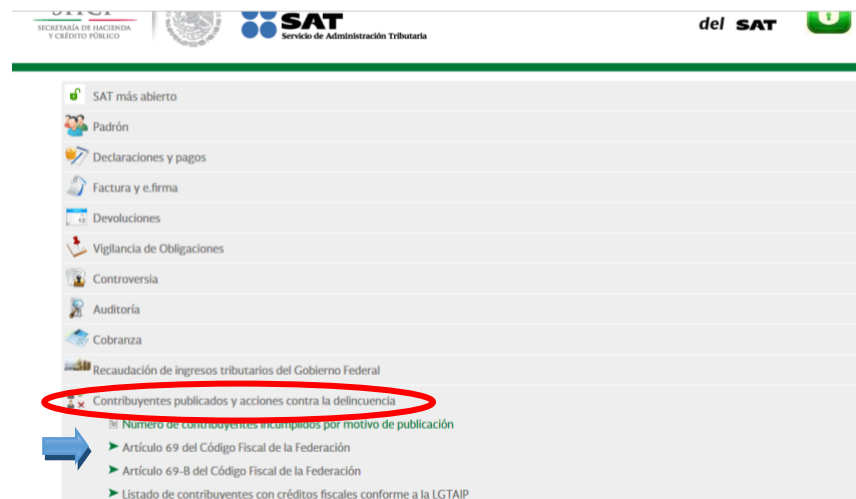
Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

3. Seleccione el rubro correspondiente a “Contribuyentes publicados y acciones contra la delincuencia” y posteriormente, “Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”:



4. Finalmente podrá elegir la opción (Definitivos, Presuntos y Desvirtuados):



Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

- Una vez elegida la información que desea consultar, se desplegará la siguiente pantalla, en la cual se muestra un archivo en Excel, en el cual podrá consultar la información de su interés:

No.	RFC	Nombre del Situación de	Número y fe	Publicación	Número y fe	Publicación	Número y fe	Publicación	Número y fe	Publicación	Número y fe	Publicación	Publicación	DOF definitivos
1	AAA080808H	ASESORES EP	Presunto	500-05-2018-	01/06/2018	500-05-2018-	25/06/2018							
2	AAA091014B	AQUAERIS AI	Desvirtuado	500-05-2016-	01/01/2017	500-05-2016-	19/01/2017	13/10/2017	500-05-2017-	02/11/2017				
3	AAA100303L	INGENIOS SA	Presunto	500-05-2017-	01/12/2017	500-05-2017-	26/12/2017							
4	AAA120730R	ASESORES Y	Definitivo	500-05-2016-	01/01/2017	500-05-2016-	19/01/2017				500-05-2018-	25/05/2018	28/06/2018	
5	AAA150206I	ACUESY ASE	Definitivo	500-05-2017-	18/09/2017	500-05-2017-	20/10/2017				500-05-2018-	16/03/2018	16/04/2018	
6	AAA062021Z	AMADOR AC	Presunto	500-05-2017-	01/06/2017	500-05-2017-	12/06/2017							
7	AAA0701203	ARAGÓN AY	Definitivo	500-05-2017-	31/10/2017	500-05-2017-	15/11/2017				500-05-2018-	25/05/2018	28/06/2018	
8	AAA030204I	ARAIZA ARAI	Definitivo	500-05-2016-	01/10/2016	500-05-2016-	12/10/2016				500-05-2017-	24/02/2017	14/03/2017	
9	AAA1440727	ALMANZA AI	Presunto	500-05-2018-	01/05/2018	500-05-2018-	22/05/2018							
10	AAA093022I	AMADO ACC	Presunto	500-05-2018-	01/06/2018	500-05-2018-	25/06/2018							
11	AAA0920808	ADAME ANTI	Definitivo	500-05-2017-	18/09/2017	500-05-2017-	20/10/2017				500-05-2018-	27/02/2018	13/03/2018	
12	AAB1011024I	ASESORES AI	Definitivo	500-05-2014-	01/05/2014	500-05-2014-	15/05/2014				500-05-2015-	16/03/2015	06/04/2015	
13	AAB0650718F	ALCALA BECI	Presunto	500-05-2017-	31/10/2017	500-05-2017-	15/11/2017							
14	AAB0761214	ALMANZA BI	Definitivo	500-05-2017-	01/09/2017	500-05-2017-	19/09/2017				500-05-2018-	27/02/2018	13/03/2018	
15	AAB049021E	ALANIS BADI	Definitivo	500-05-2017-	01/03/2017	500-05-2017-	14/03/2017				500-05-2017-	26/06/2017	11/07/2017	
16	AAC0510031I	ALMAGUER D	Definitivo	500-05-2017-	01/03/2017	500-05-2017-	14/03/2017				500-05-2017-	26/06/2017	11/07/2017	
17	AAC0608103I	ADITIVOS AL	Definitivo	500-02-00-20	01/02/2014	500-02-00-20	11/02/2014				500-05-2015-	16/02/2015	02/03/2015	
18	AAC0805273-	ASESORIAS A	Presunto	500-05-2018-	01/06/2018	500-05-2018-	25/06/2018							
19	AAC1004204I	ACEROS Y AL	Definitivo	500-05-2017-	01/02/2017	500-05-2017-	16/02/2017				500-05-2018-	16/05/2018	31/05/2018	
20	AAC111091E	ACRHS ASESO	Definitivo	500-05-2015-	01/08/2015	500-05-2015-	11/08/2015				500-05-2016-	16/01/2016	25/01/2016	

O bien, podrá consulta la información de manera directa en la siguiente liga:

[http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html)

Con relación a lo solicitado bajo el rubro “**Respecto a los elementos del objeto del procedimiento**”, se le comunica lo siguiente:

- ¿Qué es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de activos?  
R.- En términos de lo dispuesto en el artículo 69-B del CFF, se consideran activos, los bienes, derechos y otros recursos de los que dispone una empresa, esencialmente aquellos de los que se espera obtener un beneficio económico en el futuro.
- a) ¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con activos?  
R.- Derivado de la actividad que manifiestan realizar o que bien llevan a cabo, difieren por lo que no es posible hacer un señalamiento generalizado.

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

**b) ¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-¿B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con activos?**

R.- Toda vez que las Administraciones Desconcentradas de Auditoría, por su propia característica, realizan el ejercicio de facultades con independencia de la Administración Central, no se tiene identificado el número de asuntos revisados por cada ejercicio fiscal solicitado.

**2. ¿Que es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de personal?**

R.- En relación con el procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF, es la persona física.

**a) ¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con personal?**

R.- Derivado de la actividad que manifiestan realizar o que bien llevan a cabo, difieren por lo que no es posible hacer un señalamiento generalizado.

**3. ¿Qué es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de Infraestructura?**

R.- Conjunto de elementos técnicos, actividades, relacionados con los puestos, cargos o funciones desempeñadas; relacionadas con los servicios e instalaciones necesarios para el desarrollo de una actividad y que son necesarios en toda la cadena de producción (desde su elaboración, hasta su entrega).

**a) ¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con infraestructura?**

R.- Derivado de la actividad que manifiestan realizar o que bien llevan a cabo, difieren por lo que no es posible hacer un señalamiento generalizado.

**4. ¿Qué es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de capacidad material?**

R.- En términos de lo establecido en el artículo 69-B del CFF, es el conjunto de elementos relacionados con los activos fijos y el personal para realizar las actividades comerciales que dice realizar.

**a) ¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con capacidad material?**

R.- Derivado de la actividad que manifiestan realizar o que bien llevan a cabo, difieren por lo que no es posible hacer un señalamiento generalizado.

(...)

**5. ¿Qué es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de “no localizado”?**

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

R.- Para efectos del procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, se considera no localizado cuando en el domicilio fiscal, no existen elementos que ubiquen a la contribuyente en el mismo.

**6. ¿Qué parámetros utiliza el Servicio de Administración Tributaria para concluir que un contribuyente no cuenta con los elementos suficientes para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expide?**

R.- No existe un parámetro específico, toda vez que la presunción de la autoridad puede derivar de diferentes fuentes, las cuales, en su caso, la autoridad confirma con la información que tiene en su poder y procede a su determinación.

Ahora bien, respecto a los siguientes numerales:

**2.-El número total de procedimientos instaurados por ejercicio o periodo revisado.**

**a) Cuantos procedimientos se avocaron a facturas emitidas en 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018.**

**5.-Número de procedimientos iniciados por cada administración desconcentrada, así como por la administración central.**

**6.-De los contribuyentes contemplados en los listados definitivos y provisionales indicar:**

**a) El número de contribuyentes que facturan la prestación de algún servicio.**

**b) El número de contribuyentes que facturan operaciones comerciales.**

**c) El número de contribuyentes pertenecientes a la industria (cuyo producto enajenado sea elaborado por ellos mismos.**

**(...)**

**e) El número de pequeñas y medianas empresas que figuran en los listados (definitivos y provisionales).**

**(...)**

**a) ¿Cuantos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que “no localizado”?**

**(...)**

**a) ¿Cuantos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación bajo el criterio de que los elementos con los que contaba eran insuficientes para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expide?**

**Respecto a las multas:**

**1. ¿Cuántas multas se han instaurado con fundamento en la fracción XVIII del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación?**

**(...)**

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

Al respecto, se le informa que después de efectuar una búsqueda exhaustiva y razonable en las bases de datos con las que cuenta esta **Administración Central de Fiscalización Estratégica**, se concluyó que no se cuenta con la información al detalle solicitado; toda vez que esta Autoridad solo está obligada a notificar a los contribuyentes que se encuentran en los supuestos previstos en el artículo 69 B del Código Fiscal de la Federación, a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación; cabe señalar que dicha notificación solo contempla el nombre y Registro Federal de Contribuyentes del contribuyente.

Por ello, y toda vez que del análisis a la normatividad aplicable no se desprende obligación alguna de contar con la información con el detalle precisado, como es el caso de la información requerida, resulta aplicable el **criterio 07/17**, emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, que señala:

*“Casos en los que no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información. La Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública establecen el procedimiento que deben seguir los sujetos obligados cuando la información solicitada no se encuentre en sus archivos; el cual implica, entre otras cosas, que el Comité de Transparencia confirme la inexistencia manifestada por las áreas competentes que hubiesen realizado la búsqueda de la información. No obstante, lo anterior, en aquellos casos en que no se advierta obligación alguna de los sujetos obligados para contar con la información, derivado del análisis a la normativa aplicable a la materia de la solicitud; y además no se tengan elementos de convicción que permitan suponer que ésta debe obrar en sus archivos, no será necesario que el Comité de Transparencia emita una resolución que confirme la inexistencia de la información.”*

*Énfasis añadido*

Aunado a lo anterior, es pertinente señalar que esta Unidad Administrativa no se encuentra obligada a generar un documento *ad hoc* para responder una solicitud de acceso a la información, en virtud que sólo está obligada a entregar los documentos que se encuentren en sus archivos, en términos del criterio **03/17**, emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, el cual establece lo siguiente:

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

*No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información.*

*Énfasis añadido*

Aunado a lo anterior, es importante precisar que para obtener la información solicitada, se tendría que consultar uno a uno los expedientes generados por las 67 Administraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal y la Administración Central de Fiscalización Estratégica, a los contribuyentes a los que se les inicio el procedimiento previsto en el artículo 69- B del Código Fiscal de la Federación; utilizando para ello recursos no contemplados para estos fines.

Respecto a los cuestionamientos señalados bajo los rubros **“Cancelación de CSD, Recaudación y Autocorrección”**, la Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal adscrita a la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL**, le informa lo siguiente:

Cancelaciones de CSD realizadas con base en el inciso c) de la fracción X del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación				
2014	2015	2016	2017	ene-ago 2018
210	1,765	2,773	2,764	935



Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

**Monto efectivamente recaudado como consecuencia de la implementación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación**

Año	2014	2015	2016	2017	ene-ago 2018
Total	2,593.4	1,443.8	2,701.7	2,167.2	1,375.8

(millones de pesos)

**Número de facultades de comprobación iniciadas a empresas que facturan operaciones simuladas**

2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	ene-ago 2018
3	10	14	24	99	215	158	42	2	0

Información al 31 de agosto de 2018

i. Monto efectivamente recaudado.

(miles de pesos)

2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	ene-ago 2018
378.3	4,240.5	1,481.6	5,187.0	53,555.9	282,172.0	46,828.3	4,255.7	0.0	0.0

Información al 31 de agosto de 2018

**Número de facultades de comprobación iniciadas a empresas que deducen operaciones simuladas.**

2013	2014	2015	2016	2017	ene-ago 2018
33	69	907	803	325	251

Información al 31 de agosto de 2018

i. Monto efectivamente recaudado.

(miles de pesos)

2013	2014	2015	2016	2017	ene-ago 2018
13,605.0	16,299.6	560,975.2	533,723.9	164,415.9	45,607.6

Información al 31 de agosto de 2018

Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

Empresas que deducen operaciones simuladas que han optado por la autocorrección					
2013	2014	2015	2016	2017	ene-ago 2018
3	18	104	318	212	91

Información al 31 de agosto de 2018

Ahora bien, por lo que hace al rubro **“Solicitudes de devolución”**, la Administración Central de Devoluciones y Compensaciones adscrita a la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL**, le comunica lo siguiente:

**1. ¿Cuántas solicitudes de devolución provenientes de empresas que facturan operaciones simuladas se han recibido?**

*Del periodo enero al mes de agosto de 2018, se han recibido 89 trámites de devolución.*

**a. ¿Cuántas se han rechazado?**

*Del periodo enero al mes de agosto de 2018, se han efectuado rechazos a 68 trámites de devolución. Es de mencionar que estas incluyen trámites negados y desistidos.*

**b. Monto a que hacienden (sic) las solicitudes de devolución rechazadas.**

*Del periodo enero al mes de agosto de 2018, se han efectuado rechazos por un importe de 61.5 millones de pesos. Es de mencionar que estas incluyen trámites negados y desistidos.*

Finalmente, la Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal adscrita a la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL**, respecto al rubro **“Actividad de la PRODECON”**, le informa lo siguiente:

**1. ¿Cuántas quejas relacionadas con el procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación ha tramitado el Servicio de Administración Tributaria (como parte dentro de la misma)?**

R.- Por cuanto hace a las unidades administrativas dependientes de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), de la consulta realizada al sistema de Quejas de esta



**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

Administración, con fecha de corte al 20 de septiembre de 2018, se tiene registro de **416** quejas promovidas por contribuyentes en las que de alguna manera se hace alusión al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Cabe señalar que la información que obra en dicho sistema es alimentada por las autoridades señaladas como responsables acordes a lo manifestado por el contribuyente y a lo determinado por la PRODECON en el acuerdo de admisión de la queja o reclamación de que se trate, mismas autoridades que tiene la responsabilidad de rendir el informe correspondiente dentro del procedimiento de queja respectivo. No obstante, no existe una explotación respecto al tema específico materia de queja o reclamación.

**2. ¿Cuántas recomendaciones, relacionadas con el procedimiento contenido en el artículo 69-¿B del Código Fiscal de la Federación, ha recibido el Servicio de Administración Tributaria?**

R.- Las unidades administrativas dependientes de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), participan en los procedimientos de queja o reclamación en los que sean señalados como autoridades responsables, rindiendo el informe correspondiente, no obstante lo anterior, toda vez que el procedimiento de queja se substancia y se resuelve ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), dicha autoridad es la competente para pronunciarse respecto al número de recomendaciones formuladas al SAT en dicha materia.

Por su parte la **Administración General Jurídica**, respecto a lo siguiente:

*“(…) Respecto a los medios de defensa:*

2. *El número de medios de defensa totales interpuestos en contra del procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.*
  - a) *Número de recursos de revocación que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados.*
  - b) *Número de juicios de nulidad que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados.*
    - *Salas en las cuales se radican los juicios de nulidad.*
    - *Si se combaten aspectos de forma o de fondo.*

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

- c) *Número de juicios de amparo que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados.*
- *Tribunales en los cuales se radican los juicios de amparo.*

(...)

*Respecto al tipo penal:*

1. *¿Cuántos procedimientos penales se han iniciado con base a la fracción III del artículo 113 del Código Fiscal de la Federación?*
2. *¿Cuántos procedimientos penales se han concluido con base a la fracción III del artículo 113 del Código Fiscal de la Federación?*
3. *¿Cuántas personas fueron condenadas a prisión con base a los procedimientos referidos en los dos numerales inmediatos anteriores?*

(...)

*Respecto a la actividad de la PRODECON:*

1. *¿Cuántas quejas relacionadas con el procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación ha tramitado el Servicio de Administración Tributaria (como parte dentro de la misma)?*
2. *¿Cuántas recomendaciones, relacionadas con el procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ha recibido el Servicio de Administración Tributaria? ”*

Sobre el particular, se hace mención que, en términos del artículo 130 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LFTAIP), las dependencias y entidades sólo estarán obligadas a entregar documentos que se encuentren en sus archivos, motivo por el cual, no están obligadas a elaborar documentos *ad hoc* para atender las solicitudes de información, sino que deben garantizar el acceso a la información con la que cuentan en el formato que la misma así lo permita o se encuentre, por lo que sólo están obligadas a proporcionar la información contenida en los documentos que genera, obtiene, adquiere, transforma o conserva en cualquier título, de conformidad con los artículos 1, 2, fracción I y 3 de la LFTAIP.

Al respecto, resulta aplicable lo señalado en el Criterio 3/17, emitido por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI), mismo que establece lo siguiente:

***“No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública***

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

*y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información.”*

En ese sentido, se le informa que la **Administración General Jurídica** (AGJ) se encuentra facultada para resolver recursos de revocación, llevar a cabo la defensa de las resoluciones emitidas por las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria (SAT), así como para formular denuncias con base a la fracción III del artículo 113 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

En ese sentido, la Administración Central de Operación de Jurídica precisa que las Administraciones adscritas a la AGJ, cuentan con sistemas tecnológicos en los que se captura la información de los asuntos a su cargo, conforme a sus facultades, entre los que se encuentran los recursos de revocación, así como los juicios de nulidad y los juicios de amparo interpuestos contra del procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, y los asuntos penales a su cargo.

Al respecto, se le comunica que no es posible obtener información estadística de recursos de revocación, juicios de nulidad y amparos indirectos interpuestos contra del procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, del sistema informático referido, en virtud de que no se cuenta con un campo de captura que permita identificarlos, por lo tanto, tampoco se puede identificar en cuáles se combatieron aspectos de forma o de fondo.

Por ello, y toda vez que del análisis a la normatividad aplicable no se desprende obligación alguna de contar con la información con el nivel de detalle con el que la requiere, resulta aplicable el criterio 07/17, emitido por el Pleno del INAI, que señala:

*“Casos en los que no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información. La Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública establecen el procedimiento que deben seguir los sujetos obligados cuando la información solicitada no se encuentre en sus archivos; el cual implica, entre otras cosas, que el Comité de Transparencia confirme la inexistencia manifestada por las áreas competentes que hubiesen realizado la búsqueda de la información. No obstante, lo anterior, en aquellos casos en que no se advierta obligación alguna de los sujetos*

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

*obligados para contar con la información, derivado del análisis a la normativa aplicable a la materia de la solicitud; y además no se tengan elementos de convicción que permitan suponer que ésta debe obrar en sus archivos, no será necesario que el Comité de Transparencia emita una resolución que confirme la inexistencia de la información.”*

Lo anterior, no implica la inexistencia de la información, pues las unidades administrativas adscritas a la AGJ, han resuelto recursos de revocación a su cargo, en los que se impugna la resolución definitiva emitida en el procedimiento a que hace referencia el artículo 69-B del CFF, y han llevado a cabo la defensa de las resoluciones emitidas por las unidades administrativas del SAT, respecto del procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, sin embargo, no es posible identificarlos con la explotación del sistema referido.

No obstante lo anterior, y dada la especificidad del tema, se le informa que se cuenta con un reporte de recursos de revocación, juicios de nulidad y juicios de amparo, que tienen relación con el artículo 69-B del CFF, entre los que se encuentran tanto los relativos a los contribuyentes sujetos al procedimiento de dicho artículo, como los interpuestos por terceros, por lo que se le proporciona la información estadística que se puede obtener, respecto del periodo comprendido del 14 de enero del 2015 al 15 de agosto del 2018, conforme a lo siguiente:

Recursos de Revocación interpuestos	Juicios de nulidad interpuestos	Juicios de amparo interpuestos
1,222	1,818	283

De igual forma, respecto de “(...) Salas en las cuales se radican los juicios de nulidad (...)” y “(...) Tribunales en los cuales se radican los juicios de amparo (...)”, se le proporciona la información con la que se cuenta, conforme a lo siguiente:

Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal
Primera Sala Regional Oriente
Primera Sala Regional Noroeste
Primera Sala Regional Noroeste I
Primera Sala Regional Noroeste II
Primera Sala Regional Noroeste III
Primera Sala Regional Occidente
Primera Sala Regional del Norte Centro II
Primera Sala Metropolitana
Primera Sala Norte-Este del Estado de México
Primera Sala Especializada en Materia de Comercio Exterior

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

Segunda Sala Regional de occidente
Segunda Sala Regional de oriente
Segunda Sala Regional del Norte-este del Estado de México
Segunda Sala Regional de Hidalgo
Segunda Sala Regional del Noroeste I
Segunda Sala Regional del Noroeste II
Segunda Sala Regional del Norte-Centro
Segunda Sala Regional del Norte-Centro II
Segunda Sala Regional Metropolitana
Tercera Sala Regional de Occidente
Tercera Sala Regional del Noroeste
Tercera Sala Norte-Este del Estado de México
Tercera Sala Auxiliar
Cuarta Sala Regional Metropolitana
Quinta Sala Regional Metropolitana
Sexta Sala Regional Metropolitana
Séptima Sala Regional Metropolitana
Octava Sala Regional Metropolitana
Novena Sala Regional Metropolitana
Décima Sala Regional Metropolitana
Décima Primera Sala Regional Metropolitana
Décima Segunda Sala Regional Metropolitana
Décima Tercera Sala Regional Metropolitana
Décima Cuarta Sala Regional Metropolitana
Sala Especializada en Juicios en Línea
Sala Regional del Centro I
Sala Regional del Centro II
Sala Regional del Centro III
Sala Regional del Golfo
Sala Regional Peninsular
Sala Regional del Sur del Estado de México
Sala Regional de Chiapas
Sala Regional de Hidalgo
<b>Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal</b>
Sala Regional de Morelos
Sala Regional de occidente
Sala Regional del Pacífico

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

Sala Regional de San Luis Potosí
Sala Regional de Tlaxcala
Sala Regional del Caribe
Sala Regional Norte Centro I
Sala Regional Norte Centro III
Sala Regional Norte Centro IV
Sala Regional Pacífico-Centro
Sala Regional Sureste
Sala Regional Golfo-Norte
Sala Regional Ordinaria del Noroeste
Sala Regional Norte-Este del Estado de México
Sala Regional Sur Y Auxiliar en materia de pensiones civiles del Estado de México
Sala Regional de Tabasco

<b>Tribunales</b>
Juzgado Segundo de Distrito en Materia de Amparo Civil, Administrativa y de Trabajo y de Juicios Federales en el Estado de Puebla
Juzgado Primero de Distrito de Amparo en Materia Penal en el Estado de Puebla
Juzgado Quinto de Distrito en el Estado de Puebla
Juzgado Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región del Distrito Federal
Juzgado Sexto de Distrito en Materia de Amparo civil, administrativa y del trabajo y de Juicios Federal
Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región con Residencia en el Distrito Federal
Juzgado Tercero de Distrito en Materia de Amparo civil, administrativa y del trabajo y de Juicios Federales
Juzgado Segundo de Distrito en el Estado de San Luis Potosí
Juzgado Octavo de Distrito del Vigésimo Primer Circuito en el Estado de Guerrero
Juzgado Cuarto de Distrito en Materia Administrativa y del Trabajo en el Estado de Jalisco
Juzgado Segundo de Distrito en el Estado de México.
Juzgado Segundo de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Nuevo León.
Juzgado Séptimo de Distrito en el Estado de Quintana Roo.
Juzgado Tercero de Distrito en el Estado de Quintana Roo.
Juzgado Quinto de Distrito en el Estado de Quintana Roo.
<b>Tribunales</b>
Juzgado Segundo de Distrito en el Estado de Quintana Roo.



**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

Juzgado Cuarto de Distrito en el Estado de Quintana Roo.
Juzgado Sexto de Distrito en el Estado de Quintana Roo.
Juzgado Cuarto de Distrito en el Estado de San Luis Potosí
Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región con Residencia en el Distrito Federal

En ese contexto, en relación con los procedimientos penales que han iniciado y concluido, con fundamento en la fracción III, del artículo 113, del CFF, así como cuántas personas fueron condenadas a prisión con base en los procedimientos referidos, se hace de su conocimiento que se realizó la explotación del sistema referido con anterioridad, y toda vez que no señaló el periodo del que requiere la información, es aplicable el criterio 9/13, que establece que en el supuesto de que el particular no haya señalado el periodo sobre el que requiere la información, deberá interpretarse que su requerimiento se refiere al del año inmediato anterior contado a partir de la fecha en que se presentó la solicitud, por lo que, se le proporciona información estadística del periodo comprendido 3 de septiembre de 2017 al 3 de septiembre de 2018, misma que fue obtenida de la explotación referida, respecto de procedimientos penales relacionados con la fracción III del artículo 113, del Código Fiscal de la Federación, conforme a lo siguiente:

<b>Procedimientos penales se han iniciado con base en la fracción III del artículo 113 del Código Fiscal de la Federación</b>	
Presentados (iniciados)	107
Concluidos	9
Personas condenadas	3

Además, la Administración Central de lo Contencioso, adscrita a la AGJ, respecto del rubro "*actividad de la PRODECON*", le informa que, de conformidad con el artículo 35, fracción XXV, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, esta Administración Central, está facultada para recabar, con fines estadísticos, la información relativa a las quejas y reclamaciones interpuestas ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tramitadas por los contribuyentes presuntamente afectados por actos de las unidades administrativas del SAT.

Al respecto, se hace de su conocimiento que en el informe enviado por las unidades administrativas del SAT, no se pueden identificar las quejas y recomendaciones relacionadas con el procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, en virtud de que dicho detalle no es proporcionado por la unidades administrativas señaladas como responsables, en el acuerdo de que se trate, por lo que la AGJ no cuenta con la información con el nivel de detalle

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

solicitado, aunado a que son dichas unidades administrativas las que conocen cuántas quejas han tramitado y cuántas recomendaciones han recibido.

Por ello, y toda vez que del análisis a la normatividad aplicable no se desprende obligación alguna de contar con la información con el detalle precisado, como es el caso de la información requerida, resulta aplicable el criterio 07/17, emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, que señala:

*“Casos en los que no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información. La Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública establecen el procedimiento que deben seguir los sujetos obligados cuando la información solicitada no se encuentre en sus archivos; el cual implica, entre otras cosas, que el Comité de Transparencia confirme la inexistencia manifestada por las áreas competentes que hubiesen realizado la búsqueda de la información. No obstante, lo anterior, en aquellos casos en que no se advierta obligación alguna de los sujetos obligados para contar con la información, derivado del análisis a la normativa aplicable a la materia de la solicitud; y además no se tengan elementos de convicción que permitan suponer que ésta debe obrar en sus archivos, no será necesario que el Comité de Transparencia emita una resolución que confirme la inexistencia de la información.”*

Lo anterior, no implica la inexistencia de la información, pues la AGJ recabar la información relativa a las quejas y reclamaciones interpuestas ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tramitadas por los contribuyentes presuntamente afectados por actos de las unidades administrativas adscritas al SAT; sin embargo, su atención se encuentra a cargo de dichas unidades administrativas.

Finalmente, la **Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**, adscrita a la Administración General de Servicios al Contribuyente, con relación a:

*Respecto a la cancelación de CSD:*

1. *¿Cuántas cancelaciones de Certificado de Sello Digital se realizaron con base en el inciso c) de la fracción X del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación?*

...”



**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

Al respecto, conforme a las competencias otorgadas a esta Unidad Administrativa en el artículo 33, apartado A, en relación con el 32 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, informa lo siguiente:

De la consulta a la base de datos que proporciona la Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información, respecto de los trámites de bloqueo de CSD operados con fundamento en el artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, con corte al 03 de septiembre de 2018, no se identificó trámite en el que la Administración General de Servicios al Contribuyente haya aplicado el mencionado bloqueo con fundamento en el inciso c) del artículo y fracción referido.

Lo anterior, con fundamento en los artículos 135 y 144, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública. así como los Criterios 9/13 relativo al "Periodo de búsqueda de la información" y el 18/13 que establece que "Respuesta igual a cero. No es necesario declarar formalmente la inexistencia", emitidos por el ahora Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales.

#### **Administrador Central de Fiscalización al Sector Financiero**

Se elimina el nombre del servidor público con fundamento en el art. 110, fracc.V y XIII, de la LFTAIP, en relación con el art. 41, último párrafo de la ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, por tratarse de un dato reservado.

#### **Lic. Georgina Arias Ramírez**

Administradora Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades

#### **Administrador Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos.**

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
**Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero**  
**Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**  
**Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**  
**Administración Central de Fiscalización Internacional**  
**Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia**  
**Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Fiscalización Estratégica**  
**Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal**

**Administración General Jurídica**  
**Administración Central de Operación de Jurídica**  
**Administración Central de lo Contencioso**

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
**Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

En suplencia por ausencia del Administrador Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos y de los Administradores de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos "1", "2", "3" y "4", con fundamento en los artículos 4, cuarto párrafo y 28, último párrafo, numeral 4, inciso e), del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente, firma la Administradora de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos "5".

Se elimina el nombre del servidor público con fundamento en el artículo 110, fracción V y XIII, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, en relación con el numeral 41, último párrafo de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, por tratarse de un dato reservado.

### **Administrador Central de Fiscalización Internacional**

En suplencia por ausencia del Administrador Central de Fiscalización Internacional, con fundamento en los artículos 4, cuarto párrafo, y 28, último párrafo, numeral 5, inciso a), del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente, firma el Administrador de Fiscalización Internacional "1", dependiente de la Administración Central de Fiscalización Internacional, adscrito a la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria.

### **L.C. y E.F. Raúl Arturo Rodríguez Ayala**

#### **Lic. Carlos Pérez Gómez Serrano**

Administrador Central de Fiscalización de Precios de Transferencia

#### **Lic. Juan Ignacio Molina de Ramón.**

Administrador Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

En suplencia por ausencia del Administrador Central de Fiscalización Estratégica, del Coordinador de Fiscalización Estratégica, de Administrador de Fiscalización Estratégica 2, 3, 4, 5 y 6 con fundamento en los artículos 1, 2, párrafo primero, apartado B, fracción III, inciso e), 4, párrafo cuarto, en relación con el artículo 22, último párrafo, numeral 5 inciso h), del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el

**Administración General de Grandes Contribuyentes**  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de la Auditoría Fiscal Federal

**Administración General Jurídica**  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración Central de lo Contencioso

**Administración General de Servicios al Contribuyente**  
Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente

párrafo primero del Artículo Primero Transitorio de dicho Reglamento.  
firma:

**Lic. Ma. Angélica Martínez Reyes**  
Administradora de Fiscalización Estratégica "7"

**Lic. Samuel Arturo Magaña Espinosa.**  
Administrador Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal.

**L.C.P. Martha Susana Enriquez Piña.**  
Administradora Central de Devoluciones y Compensaciones.

**Lic. Francisco Javier Covarrubias Enríquez.**  
Administrador Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal.

**Lic. Alejandro E. Barajas Aguilera**  
Administrador Central de Operación de Jurídica

**Lic. Tania Aguilar Stubbe**  
Administradora Central de lo Contencioso

**Administrador Central de Servicios Tributarios al Contribuyente**

El nombre del Servidor Público se encuentra reservado conforme a los artículos 110, fracciones V y XIII de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

# ANEXO 2

Oficio No. 0610100031919  
de fecha 21 de marzo de 2019.  
(Oficio de información por parte del SAT)

Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

Ciudad de México, a 21 de marzo de 2019.  
"2019, Año del Caudillo del Sur, Emiliano Zapata"

## Estimado Solicitante

Me refiero a la solicitud de información con número de folio **0610100031919**, a través de la cual requiere:

*Respecto a los listados publicados tanto en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria como en el Diario Oficial de la Federación:*

1. El número total de procedimientos instaurados desde su implementación en el año 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud (número de contribuyentes en las listas)
2. El número total de procedimientos instaurados por ejercicio o periodo revisado (desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud).
  - a) Cuantos procedimientos se avocaron a facturas emitidas en 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018.
3. El número de procedimientos instaurados a personas físicas desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.
4. El número de procedimientos instaurados a personas morales desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.
5. Número de procedimientos iniciados por cada administración desconcentrada, así como por la administración central desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.
6. De los contribuyentes contemplados en los listados definitivos y provisionales indicar:
  - a) El número de contribuyentes que facturan la prestación de algún servicio.
  - b) El número de contribuyentes que facturan operaciones comerciales.
  - c) El número de contribuyentes pertenecientes a la industria (cuyo producto enajenado sea elaborado por ellos mismos).
  - d) El número de grandes contribuyentes que figuran en los listados (definitivos y provisionales).
  - e) El número de pequeñas y medianas empresas que figuran en los listados (definitivos y provisionales).

*Respecto a los medios de defensa:*

3. El número de medios de defensa totales interpuestos en contra del procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.
  - a) Número de recursos de revocación que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.
  - b) Número de juicios de nulidad que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.
    - Salas en las cuales se radican los juicios de nulidad.
    - Si se combaten aspectos de forma o de fondo.
  - c) Número de juicios de amparo que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados.
    - Tribunales en los cuales se radican los juicios de amparo.

*Respecto a los elementos del objeto del procedimiento:*

Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

7. *¿Qué es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de activos?*
  - a) *¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con activos?*
  - b) *¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con activos?*
8. *¿Que es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de personal?*
  - a) *¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con personal?*
  - b) *¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con personal?*
9. *¿Que es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de Infraestructura?*
  - a) *¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con infraestructura?*
  - b) *¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con infraestructura?*
10. *¿Que es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de capacidad material?*
  - a) *¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con capacidad material?*
  - b) *¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con capacidad material?*
11. *¿Que es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de "no localizado"?*
  - a) *¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que "no localizado"?*
12. *¿Qué parámetros utiliza el Servicio de Administración Tributaria para concluir que un contribuyente no cuenta con los elementos suficientes para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expide?*
  - a) *¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación bajo el criterio de que los elementos con los que contaba eran insuficientes para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expide?*

*Respecto a la cancelación de CSD:*

2. *¿Cuántas cancelaciones de Certificado de Sello Digital se realizaron con base en el inciso c) de la fracción X del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?*

*Respecto al tipo penal:*

4. *¿Cuántos procedimientos penales se han iniciado con base a la fracción III del artículo 113 del Código Fiscal de la Federación desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?*
5. *¿Cuántos procedimientos penales se han concluido con base a la fracción III del artículo 113 del Código Fiscal de la Federación desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?*
6. *¿Cuántas personas fueron condenadas a prisión con base a los procedimientos referidos en los dos numerales inmediatos anteriores desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?*

*Respecto a la recaudación:*



Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

1. *¿Cuál es el monto efectivamente recaudado como consecuencia de la implementación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?*
2. *El número de facultades de comprobación (visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, etc.) iniciadas con base en los resultados obtenidos del procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.*
  - a. *Número de facultades de comprobación iniciadas a empresas que facturan operaciones simuladas desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.*
    - i. *Monto efectivamente recaudado como consecuencia de lo anterior.*
  - b. *Número de facultades de comprobación iniciadas a empresas que deducen operaciones simuladas desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.*
    - i. *Monto efectivamente recaudado como consecuencia de lo anterior.*

*Respecto a solicitudes de devolución:*

2. *¿Cuántas solicitudes de devolución provenientes de empresas que facturan operaciones simuladas se han recibido desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?*
  - a. *¿Cuántas de ellas se han rechazado?*
  - b. *Monto a que hacienden las solicitudes de devolución rechazadas a las que se hace referencia en el punto anterior.*

*Respecto a la autocorrección:*

1. *¿Cuántas empresas que deducen operaciones simuladas han optado por la autocorrección desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?*
  - a. *Monto efectivamente recaudado como consecuencia del punto anterior.*

*Respecto a las multas:*

2. *¿Cuántas multas se han instaurado con fundamento en la fracción XVIII del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?*
  - a. *Monto efectivamente recaudado con el pago de las multas referidas en el punto anterior.*

*Respecto al Buzón tributario:*

1. *¿A partir de qué fecha se habilitó el buzón tributario para efectuar notificaciones dentro del procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación?*
2. *¿A partir de qué fecha se habilitó el buzón tributario para la recepción de los medios probatorios ofrecidos por el contribuyente?*

*Respecto a la actividad de la PRODECON:*

Administración General de Grandes Contribuyentes  
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
 Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
 Administración Central de Fiscalización Internacional  
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
 Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
 Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
 Administración Central de Operación de Jurídica  
 Administración de Operación de Jurídica "1"  
 Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
 Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
 Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Fiscalización Estratégica  
 Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
 Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
 Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

3. ¿Cuántas quejas relacionadas con el procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación ha tramitado el Servicio de Administración Tributaria (como parte dentro de la misma) desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?
3. ¿Cuántas recomendaciones, relacionadas con el procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ha recibido el Servicio de Administración Tributaria desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?

Con base en lo antes mencionado, la **Administración Central Fiscalización Internacional**, adscrita a la **Administración General de Grandes Contribuyentes**, le informa que, en relación a su solicitud de información, no se ha generado información relativa a la presente, por lo que reportan en "cero".

Por su parte, las **Administraciones Centrales de Fiscalización al Sector Financiero, de Fiscalización a Grupos de Sociedades, de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos y de Fiscalización Precios de Transferencia**, adscritas a la **Administración General de Grandes Contribuyentes**, le comunican lo siguiente:

Respecto a los listados publicados tanto en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria como en el Diario Oficial de la Federación:

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
1. El número total de procedimientos instaurados desde su implementación en el año 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud (número de contribuyentes en las listas)	10 procedimientos	29 procedimientos	cero	5 procedimientos
2. El número total de procedimientos instaurados por ejercicio o periodo revisado (desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud). a) Cuántos procedimientos se avocaron a facturas emitidas en 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018.	1 Procedimiento al ejercicio 2016. 4 Procedimientos a los ejercicios 2015, 2016 y 2017. 2 Procedimientos a los ejercicios de 2016 y 2017 1 Procedimiento a los ejercicios 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016. 1 Procedimiento a los ejercicios 2013, 2014 y 2015. 1 Procedimiento al ejercicio 2014.	3 Procedimientos a ejercicio 2010 3 Procedimientos a ejercicio 2011 11 Procedimientos a ejercicio 2012 1 Procedimiento a ejercicio 2016 1 Procedimiento a ejercicio 2017 4 Procedimientos a ejercicio 2009 y 2010 1 Procedimientos a ejercicio 2010 y 2011 4 Procedimientos a ejercicio 2011 y 2012 1 Procedimiento a ejercicio 2015 a 2017	cero	1 Procedimiento a los ejercicios 2012 a 2016 1 Procedimiento a los ejercicios 2013-2017 1 Procedimiento a los ejercicios 2014-2016 1 Procedimiento al ejercicio 2017 1 2016-2017



Administración General de Grandes Contribuyentes  
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
 Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
 Administración Central de Fiscalización Internacional  
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
 Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
 Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
 Administración Central de Operación de Jurídica  
 Administración de Operación de Jurídica "1"  
 Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
 Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
 Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Fiscalización Estratégica  
 Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
 Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
 Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
3. El número de procedimientos instaurados a personas físicas desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.	cero			
4. El número de procedimientos instaurados a personas morales desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.	10 procedimientos	29 procedimientos	cero	5 procedimientos
5. Número de procedimientos iniciados por cada administración desconcentrada, así como por la administración central desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.	10 procedimientos	29 procedimientos	cero	5 procedimientos
6. De los contribuyentes contemplados en los listados definitivos y provisionales indicar:				
a) El número de contribuyentes que facturan la prestación de algún servicio.	1 contribuyente	19 contribuyentes	cero	5 contribuyentes
b) El número de contribuyentes que facturan operaciones comerciales.	2 contribuyentes	5 contribuyentes	cero	cero
c) El número de contribuyentes pertenecientes a la industria (cuyo producto enajenado sea elaborado por ellos mismos).	7 contribuyentes	6 contribuyentes	cero	cero

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
d) El número de grandes contribuyentes que figuran en los listados (definitivos y provisionales).	10 contribuyentes	29 procedimientos	cero	5 contribuyentes
e) El número de pequeñas y medianas empresas que figuran en los listados (definitivos y provisionales).	cero			

Respecto a los elementos del objeto del procedimiento:

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
1. ¿Qué es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de activos?	<p>Esta Administraciones Centrales de Fiscalización, conforme a las disposiciones legales, consideran como activo, el concepto establecido en el párrafo 4, de la Norma de Información Financiera A-5 "Elementos Básicos de los Estados Financieros", el cual establece lo siguiente:</p> <p>"...</p> <p>Un activo es un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad."</p> <p>Ahora bien, de conformidad con el artículo 32 de la LISR se considera como activo fijo el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo.</p> <p>La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.</p> <p>Finalmente, también se considera como activo los conceptos que la propia contribuyente declara como activos.</p>		

Administración General de Grandes Contribuyentes  
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
 Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
 Administración Central de Fiscalización Internacional  
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
 Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
 Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
 Administración Central de Operación de Jurídica  
 Administración de Operación de Jurídica "1"  
 Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
 Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
 Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Fiscalización Estratégica  
 Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
 Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
 Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

Folio: 0610100031919

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
a) ¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe poder acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con activos?	<p>La documentación que el contribuyente debe adjuntar es toda aquella con la que acredite que cuenta o contaba con bienes tangibles que utilicen para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio o por el transcurso del tiempo.</p> <p>Debe constar en el balance general, facturas, registros y la acreditación de existencia y ubicación física, reportes de depreciación.</p> <p>Los contribuyentes deberán proporcionar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a esta Autoridad Fiscal a notificarlos, como lo establece el artículo 69-B del CFF.</p>		
b) ¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con activos?	10 contribuyentes	29 contribuyentes	cero
2. ¿Qué es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de personal?	<p>Estas Administraciones Centrales consideran como personal, al conjunto de personas al servicio de una entidad, así como empleados con los que cuenta según sus declaraciones informativas y los trabajadores que prestan sus servicios al contribuyente o empresa en cuestión.</p>		
a) ¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe poder acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con personal?	<p>La documentación que el contribuyente debe adjuntar es toda aquella con la que acredite el vínculo laboral con el contribuyente, como nomina, recibos, contratos colectivos, listados asistencia, participaciones en cursos y capacitaciones, registros ante las instituciones de seguridad social.</p> <p>En el supuesto de no contar con la documentación para acreditar que cuenta con los activos necesarios, los contribuyentes deberán proporcionar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a esta Autoridad Fiscal a notificarlos, como lo establece el artículo 69-B del CFF.</p>		

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
b) ¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con personal?	10 contribuyentes	29 contribuyentes	cero

Administración General de Grandes Contribuyentes  
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
 Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
 Administración Central de Fiscalización Internacional  
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
 Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
 Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
 Administración Central de Operación de Jurídica  
 Administración de Operación de Jurídica "1"  
 Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
 Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
 Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Fiscalización Estratégica  
 Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
 Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
 Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

<p><b>3. ¿Que es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de Infraestructura?</b></p>	<p>Estas Administraciones Centrales consideran como parte de la infraestructura o capacidad material de una sociedad, los conceptos de propiedades, planta y equipo establecidos en la Norma de Información Financiera A-6 "Propiedades, planta y equipos", el cual establece lo siguiente:</p> <p>Propiedades, planta y equipo. - son bienes tangibles (bienes físicos) que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) Posee una entidad (sobre los cuales ya tiene los riesgos y beneficios) para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, sin un propósito inmediato de venderlos;</li> <li>ii) se espera usar generalmente durante más de un año o de un ciclo normal de operaciones;</li> <li>iii) su costo se recuperará precisamente a través de la obtención de beneficios económicos futuros, normalmente, por la realización de los artículos o productos manufacturados u obtenidos o de los servicios prestados; y</li> <li>iv) salvo algunas excepciones, están sujetos a depreciación</li> </ul> <p>Así como (personal, activos) que le permitan realizar sus operaciones y el acervo físico y material que permite el desarrollo de la actividad o para que un lugar pueda ser utilizado.</p>
---	--

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
<p><b>a) ¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con infraestructura?</b></p>	<p>La documentación que el contribuyente debe adjuntar es toda aquella con la que acredite el acervo físico y material que permite el desarrollo de la actividad, así como títulos de propiedad, facturas del mobiliario, maquinarias, registros del área donde se encuentran ubicadas las plantas o los activos fijos, acreditación de existencia física, capacidades de las plantas, reportes de depreciación, reportes del personal que opera la maquinaria y del personal: nomina, recibos, contratos colectivos, listados asistencia, participaciones en cursos y capacitaciones, registros ante las instituciones de seguridad social.</p> <p>Los contribuyentes deberán proporcionar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a esta Autoridad Fiscal a notificarlos, como lo establece el artículo 69-B del CFF.</p>		
<p><b>b) ¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con infraestructura?</b></p>	10 contribuyentes	29 contribuyentes	cero
<p><b>4. ¿Que es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de capacidad material?</b></p>	<p>Estas Administraciones Centrales consideran como parte de la Infraestructura o capacidad material de una sociedad, los conceptos de propiedades, planta y equipo establecidos en la Norma de Información Financiera A-6 "Propiedades, planta y equipos", así como al conjunto del personal y activos que permitieran realizar sus actividades.</p> <p>También es la capacidad operativa y económica que debe tener el contribuyente para poder llevar a cabo sus operaciones y/o giro</p>		

Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

Folio: 0610100031919

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
a) ¿Cuál es la documentación básica con la que un contribuyente debe puede acreditar que cuenta o contaba, directa o indirectamente, con capacidad material?	La documentación que el contribuyente debe adjuntar es toda aquella con la que acredite el acervo físico y material que permite el desarrollo de la actividad, así como títulos de propiedad, facturas del mobiliario, maquinarias, registros del área donde se encuentran ubicadas las plantas o los activos fijos, acreditación de existencia física, capacidades de las plantas, reportes de depreciación, reportes del personal que opera la maquinaria y del personal: nomina, recibos, contratos colectivos, listados asistencia, participaciones en cursos y capacitaciones, registros ante las instituciones de seguridad social.		
b) ¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que no contaba, directa o indirectamente, con capacidad material?	10 contribuyentes	29 contribuyentes	cero
5 ¿Qué es lo que el Servicio de Administración Tributaria considera bajo el concepto de "no localizado"?	Estas Administraciones Centrales consideran como no localizado, a los contribuyentes que no han sido ubicados en su domicilio fiscal registrado ante el SAT. De conformidad con el artículo 69 párrafo doce, fracción III del CFF, señala "Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.", es decir que el domicilio con el que se dieron de alta ante el RFC no se encuentren localizados ahí, sin que haya dado parte a la autoridad de algún cambio de domicilio.		

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT
a) ¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación con base en el supuesto de que "no localizado"?	3 contribuyentes	cero	cero
6. ¿Qué parámetros utiliza el Servicio de Administración Tributaria para concluir que un contribuyente no cuenta con los elementos suficientes para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expide?	Estas Administraciones Centrales le informan que para concluir que un contribuyente no cuenta con los elementos suficientes para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expide, utiliza lo establecido en el artículo 69-b del CFF. Que no cuente con personal, activo, infraestructura y capacidad material. Al realizar facultades de comprobación en donde se detecten inconsistencias, las cuales no son desvirtuadas por los contribuyentes.		
a) ¿Cuántos contribuyentes fueron sometidos al procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación bajo el criterio de que los elementos con los que contaba eran insuficientes para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expide?	10 contribuyentes	29 contribuyentes	cero

Respecto a la cancelación de CSD:

Administración General de Grandes Contribuyentes  
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
 Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
 Administración Central de Fiscalización Internacional  
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
 Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
 Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
 Administración Central de Operación de Jurídica  
 Administración de Operación de Jurídica "1"  
 Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
 Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
 Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Fiscalización Estratégica  
 Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
 Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
 Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

Folio: 0610100031919

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
1. ¿Cuántas cancelaciones de Certificado de Sello Digital se realizaron con base en el inciso c) de la fracción X del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?		cero		

Respecto a la recaudación:

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
2. El número de facultades de comprobación (visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, etc.) iniciadas con base en los resultados obtenidos del procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud	Sin información	cero	cero	cero
a. Número de facultades de comprobación iniciadas a empresas que facturan operaciones simuladas desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.		cero		
b. Número de facultades de comprobación iniciadas a empresas que deducen operaciones simuladas desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.		cero		5

Respecto a solicitudes de devolución:

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
1. ¿Cuántas solicitudes de devolución provenientes de empresas que facturan operaciones simuladas se han recibido desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?		cero		
a. ¿Cuántas de ellas se han rechazado?		cero		
b. Monto a que hacienden las solicitudes de devolución rechazadas a las que se hace referencia en el punto anterior.				

Respecto a la autocorrección:

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
1. ¿Cuántas empresas que deducen operaciones simuladas han optado por la autocorrección desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?		cero		
a. Monto efectivamente recaudado como consecuencia del punto anterior.		cero		

Respecto a las multas:

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
Respecto a las multas: 1. ¿Cuántas multas se han instaurado con fundamento en la fracción XVIII del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?		cero		
a. Monto efectivamente recaudado con el pago de las multas referidas en el punto anterior.		cero		



Administración General de Grandes Contribuyentes  
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
 Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
 Administración Central de Fiscalización Internacional  
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
 Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
 Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
 Administración Central de Operación de Jurídica  
 Administración de Operación de Jurídica "1"  
 Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
 Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
 Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Fiscalización Estratégica  
 Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
 Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
 Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

**Respecto a la actividad de la PRODECON:**

Pregunta	ACFGS	ACFGCD	ACFPT	ACFSF
1. ¿Cuántas quejas relacionadas con el procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación ha tramitado el Servicio de Administración Tributaria (como parte dentro de la misma) desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?	3 quejas	2 quejas		cero
3. ¿Cuántas recomendaciones, relacionadas con el procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ha recibido el Servicio de Administración Tributaria desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud?	1			cero

Por su parte, la **Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**, adscrita a la **Administración General de Grandes Contribuyentes**, en relación a "... *medios de defensa*", le comunica lo siguiente:

"1. El número de medios de defensa totales interpuestos en contra del procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.

a) Número de recursos de revocación que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.." (Sic)

## 22 recursos

b) Número de juicios de nulidad que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.." (Sic)

## 22 Juicios

"• Salas en las cuales se radican los juicios de nulidad.." (Sic)

Primera y Segunda Sección de Sala Superior, Primera, Segunda, Tercera, Quinta, Sexta, Novena, Décima y Décimo Cuarta Salas Regionales Metropolitanas, Sala Especializada en Juicio en Línea, Sala Regional Peninsular, Sala Regional del Noroeste III y Primera Sala Regional del Noroeste I.

"• Si se combaten aspectos de forma o de fondo.." (Sic)

Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

Al respecto, se informa que en virtud de que no se tiene la información solicitada, resulta aplicable lo señalado en el Criterio 3/17, emitido por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INA), mismo que establece lo siguiente:

*"No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información."*

En este sentido, las dependencias y entidades sólo están obligadas a entregar documentos que se encuentren en sus archivos, motivo por el cual estas últimas no están obligadas a elaborar documentos *ad hoc* para atender las solicitudes de información, sino que deben garantizar el acceso a la información con la que cuentan en el formato que la misma así lo permita o se encuentre.

Asimismo, es importante precisar que de acuerdo con lo establecido en el artículo 130, cuarto párrafo, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, que establece lo siguiente:

*"Artículo 130. ...  
Los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los Documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones en el formato en que el solicitante manifieste, de entre aquellos formatos existentes, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre así lo permita."*

De lo anterior, se desprende que el Servicio de Administración Tributaria tiene la obligación de proporcionar la información que se encuentre en sus archivos o que esté obligado a documentar de acuerdo con las facultades conferidas en su Reglamento Interior, luego entonces, considerando lo señalado con antelación, se confirma que esta Unidad Administrativa no tiene obligación de contar con un archivo, registro, base de datos o similar, que contenga la información solicitada por el ciudadano, ni a generar un documento *ad hoc* para responder a la solicitud de información antes aludida.

*"c) Número de juicios de amparo que se han interpuesto por parte de los contribuyentes que figuran en los listados." (Sic)*

**35 Juicios de Amparo**

Administración General de Grandes Contribuyentes  
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
 Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
 Administración Central de Fiscalización Internacional  
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
 Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
 Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
 Administración Central de Operación de Jurídica  
 Administración de Operación de Jurídica "1"  
 Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
 Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
 Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Fiscalización Estratégica  
 Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
 Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
 Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

“ • Tribunales en los cuales se radican los juicios de amparo.” (Sic)

JUZGADOS
JUZGADO SEXTO DE DISTRITO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO DE BAJA CALIFORNIA, CON RESIDENCIA EN MEXICALI
JUZGADO SEGUNDO DE DISTRITO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA, CIVIL Y DE TRABAJO DEL TERCER CIRCUITO EN EL ESTADO DE JALISCO, CON RESIDENCIA EN ZAPOPAN
JUZGADO PRIMERO DE DISTRITO EN EL ESTADO DE AGUASCALIENTES
JUZGADO PRIMERO DE DISTRITO DEL CENTRO AUXILIAR EN LA CIUDAD DE MEXICO / JUZGADO SEGUNDO DE DISTRITO EN EL ESTADO DE GUERRERO
JUZGADO DÉCIMO DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN LA CIUDAD DE MÉXICO
JUZGADO DÉCIMO PRIMERO DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN NAUCALPAN DE JUÁREZ EN EL ESTADO DE MÉXICO
JUZGADO DÉCIMO TERCERO DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN LA CIUDAD DE MÉXICO
JUZGADO DÉCIMO CUARTO DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN LA CIUDAD DE MÉXICO
JUZGADO DÉCIMO CUARTO DE DISTRITO EN EL ESTADO DE MÉXICO
JUZGADO DÉCIMO QUINTO DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN LA CIUDAD DE MÉXICO
JUZGADO PRIMERO DE DISTRITO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA, CIVIL Y DE TRABAJO DEL TERCER CIRCUITO EN EL ESTADO DE JALISCO, CON RESIDENCIA EN ZAPOPAN
JUZGADO PRIMERO DE DISTRITO DEL CENTRO AUXILIAR EN LA CIUDAD DE MÉXICO
JUZGADO PRIMERO DE DISTRITO DEL CENTRO AUXILIAR EN LA CIUDAD DE MÉXICO/ JUZGADO PRIMERO DE DISTRITO DEL VIGESIMO SEGUNDO CIRCUITO EN EL ESTADO DE QUERÉTARO
JUZGADO SEGUNDO DE DISTRITO DEL CENTRO AUXILIAR EN LA CIUDAD DE MÉXICO/ JUZGADO SEGUNDO DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN EL ESTADO DE NUEVO LEÓN
JUZGADO SEGUNDO DE DISTRITO DEL CENTRO AUXILIAR EN LA CIUDAD DE MÉXICO/ JUZGADO SEXTO DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN EL ESTADO DE MÉXICO
JUZGADO SEGUNDO DE DISTRITO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA, CIVIL Y DE TRABAJO DEL TERCER CIRCUITO EN EL ESTADO DE JALISCO, CON RESIDENCIA EN ZAPOPAN
JUZGADO TERCERO DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN LA CIUDAD DE MÉXICO
JUZGADO TERCERO DE DISTRITO DEL VIGESIMO SEGUNDO CIRCUITO EN EL ESTADO DE QUERÉTARO
JUZGADO TERCERO DE DISTRITO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA, CIVIL Y DE TRABAJO DEL TERCER CIRCUITO EN EL ESTADO DE JALISCO, CON RESIDENCIA EN ZAPOPAN



Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

JUZGADOS
JUZGADO CUARTO DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN LA CIUDAD DE MÉXICO
JUZGADO CUARTO DE DISTRITO DEL VIGÉSIMO SEGUNDO CIRCUITO EN EL ESTADO DE QUERÉTARO
JUZGADO CUARTO DE DISTRITO EN EL ESTADO DE MÉXICO
JUZGADO CUARTO DE DISTRITO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA, CIVIL Y DE TRABAJO DEL TERCER CIRCUITO EN EL ESTADO DE JALISCO, CON RESIDENCIA EN ZAPOPAN
JUZGADO QUINTO DE DISTRITO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA, CIVIL Y DE TRABAJO DEL TERCER CIRCUITO EN EL ESTADO DE JALISCO, CON RESIDENCIA EN ZAPOPAN
JUZGADO SEXTO DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN LA CIUDAD DE MÉXICO
JUZGADO SEPTIMO DE DISTRITO DEL SEGUNDO CIRCUITO

Al respecto, la **Administración General de Hidrocarburos**, le comunica que se realizó una búsqueda exhaustiva en los registros de esta unidad administrativa y no fue posible ubicar la información con el nivel de detalle solicitado, en particular por lo que se refiere a montos efectivamente recaudados y solicitudes de devolución derivado de la aplicación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, toda vez que, se tendrían que realizar diversos cruces de datos para obtener la información en comento, motivo por el cual resulta aplicable el criterio 03/17 emitido por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, que a la letra dice:

*"Criterio 03/17.- No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información."*

**Énfasis añadido.**

En este sentido, las dependencias y entidades sólo están obligadas a entregar documentos que se encuentren en sus archivos, motivo por el cual estas últimas no están obligadas a elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información, sino que deben garantizar el acceso a la información con la que cuentan en el formato que la misma así lo permita o se encuentre.

Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

Folio: 0610100031919

Por lo antes expuesto y del análisis a la normatividad aplicable no se desprende obligación alguna de contar con la información requerida, por lo que resulta aplicable el Criterio 07/17, emitido por el INAI, que señala:

***"Casos en los que no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información.***  
*La Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública establecen el procedimiento que deben seguir los sujetos obligados cuando la información solicitada no se encuentre en sus archivos; el cual implica, entre otras cosas, que el Comité de Transparencia confirme la inexistencia manifestada por las áreas competentes que hubiesen realizado la búsqueda de la información. No obstante lo anterior, en aquellos casos en que no se advierta obligación alguna de los sujetos obligados para contar con la información, derivado del análisis a la normativa aplicable a la materia de la solicitud; y además no se tengan elementos de convicción que permitan suponer que ésta debe obrar en sus archivos, no será necesario que el Comité de Transparencia emita una resolución que confirme la inexistencia de la información."*

**Énfasis añadido.**

En este tenor, se observa que el derecho de acceso a la información no tiene como finalidad, establecer una garantía individual para obtener la información de la forma que el particular lo decida, sino que existen procedimientos y condiciones que regulan la obligación de brindar los documentos existentes tal como lo señala la legislación especializada. Esto es así toda vez que la información requerida por el particular no se refiere al acceso a un documento ya existente al momento de la solicitud, sino que tendría que generarse exclusivamente para atender las pretensiones del ciudadano, al tener que elaborar un documento ad hoc para atender su pretensión.

Sobre el particular, respecto a lo solicitado en los rubros denominados, **medios de defensa, tipo penal, actividad de la PRODECON**, la **Administración General Jurídica** (AGJ) hace mención que, en términos del artículo 130 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LFTAIP), las dependencias y entidades sólo estarán obligadas a entregar documentos que se encuentren en sus archivos, motivo por el cual, no están obligadas a elaborar documentos *ad hoc* para atender las solicitudes de información, sino que deben garantizar el acceso a la información con la que cuentan en el formato que la misma así lo permita o se encuentre, por lo que sólo están obligadas a proporcionar la información contenida en los documentos que genera, obtiene, adquiere, transforma o conserva en cualquier título, de conformidad con los artículos 1, 2, fracción I y 3 de la LFTAIP.

Al respecto, resulta aplicable lo señalado en el Criterio 3/17, emitido por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI), mismo que establece lo siguiente:

Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

*"No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información."*

En ese sentido, se le informa que la **Administración General Jurídica** (AGJ) se encuentra facultada para resolver recursos de revocación, llevar a cabo la defensa de las resoluciones emitidas por las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria (SAT), así como para formular denuncias con base en la fracción III, del artículo 113 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

En ese sentido, la Administración Central de Operación de Jurídica precisa que las Administraciones adscritas a la AGJ, cuentan con sistemas tecnológicos en los que se captura la información de los asuntos a su cargo, conforme a sus facultades, entre los que se encuentran los recursos de revocación, así como los juicios de nulidad y los juicios de amparo interpuestos contra del procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, y los asuntos penales a su cargo.

Al respecto, se le comunica que no es posible obtener información estadística de recursos de revocación, juicios de nulidad y amparos indirectos interpuestos contra del procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, del sistema informático referido, en virtud de que no se cuenta con un campo de captura que permita identificarlos.

Por ello, y toda vez que del análisis a la normatividad aplicable no se desprende obligación alguna de contar con la información con el nivel de detalle con el que la requiere, resulta aplicable el criterio 07/17, emitido por el Pleno del INAI, que señala:

*"Casos en los que no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información. La Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública establecen el procedimiento que deben seguir los sujetos obligados cuando la información solicitada no se encuentre en sus archivos; el cual implica, entre otras cosas, que el Comité de Transparencia confirme la inexistencia manifestada por las áreas competentes que hubiesen realizado la búsqueda de la información. No obstante, lo anterior, en aquellos casos en que no se advierta obligación alguna de los sujetos obligados para contar con la información, derivado del análisis a la normativa aplicable a la materia de la solicitud; y además no se tengan elementos de convicción que permitan suponer que ésta debe obrar en sus archivos, no será necesario que el Comité de Transparencia emita una resolución que confirme la inexistencia de la información."*

Administración General de Grandes Contribuyentes  
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
 Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
 Administración Central de Fiscalización Internacional  
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
 Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
 Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
 Administración Central de Operación de Jurídica  
 Administración de Operación de Jurídica "1"  
 Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
 Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
 Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Fiscalización Estratégica  
 Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
 Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
 Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

Lo anterior, no implica la inexistencia de la información, pues las unidades administrativas adscritas a la AGJ, han resuelto recursos de revocación a su cargo, en los que se impugna la resolución definitiva emitida en el procedimiento a que hace referencia el artículo 69-B del CFF, y han llevado a cabo la defensa de las resoluciones emitidas por las unidades administrativas del SAT, respecto del procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, sin embargo, no es posible identificarlos con la explotación del sistema referido.

No obstante lo anterior, y dada la especificidad del tema, se le informa que se cuenta con un reporte de recursos de revocación, juicios de nulidad y juicios de amparo, que tienen relación con el artículo 69-B del CFF, entre los que se encuentran tanto los relativos a los contribuyentes sujetos al procedimiento de dicho artículo, como los interpuestos por terceros, por lo que se le proporciona la información estadística que se puede obtener, respecto de recursos de revocación y juicios de nulidad, del 02 de diciembre de 2014 al 16 de enero de 2019, y de juicios de amparo, por el periodo del 15 de junio de 2015, al 16 de enero de 2019, conforme a lo siguiente:

Recursos de Revocación interpuestos	Juicios de nulidad interpuestos	Juicios de amparo interpuestos
1,479	2,344	304

De igual forma, respecto de "(...) Salas en las cuales se radican los juicios de nulidad (...)" y "(...) Tribunales en los cuales se radican los juicios de amparo (...)", se le proporciona la información con la que se cuenta, conforme a lo siguiente:

Salas	
Sala Regional Sur del Estado de México.	Sala Regional Tabasco
Sala Especializada en Juicios en Línea	Sala Superior
Sala Regional de Hidalgo	Salas Regionales de Oriente
Sala Regional de San Luis Potosí	Sala Regional de Occidente
Sala Regional del Caribe	Sala Regional Noroeste I
Sala Regional del Centro I	Sala Regional Noroeste II
Sala Regional del Centro II	Sala Regional Noroeste III
Sala Regional del Centro III	Salas Regionales Norte Este del Estado de México



Administración General de Grandes Contribuyentes  
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
 Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
 Administración Central de Fiscalización Internacional  
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
 Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
 Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
 Administración Central de Operación de Jurídica  
 Administración de Operación de Jurídica "1"  
 Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
 Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
 Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Fiscalización Estratégica  
 Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
 Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
 Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

Sala Regional del Golfo	Salas Regionales Noreste
Sala Regional del Golfo Norte	Sala Regional Morelos
Sala Regional del Norte Centro IV	Sala Regional Norte Centro II
Sala Regional del Pacífico.	Sala Regional Norte Centro I
Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal.	Sala Regional Tlaxcala
Sala Regional Pacífico Centro	Sala Regional Chiapas
Sala Regional Peninsular	Sala Regional Norte Centro III
Sala Regional Sureste	

En ese contexto, en relación con los procedimientos penales que han iniciado y concluido, con fundamento en la fracción III, del artículo 113, del CFF, así como cuántas personas fueron condenadas a prisión con base en los procedimientos referidos, se hace de su conocimiento que las unidades administrativas adscritas a la AGJ, cuentan con sistemas informáticos en los que se captura la información de los asuntos a su cargo, los cuales fueron iniciados mediante denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio ó declaratorias sin perjuicio, según el delito de que se trate, presentadas por hechos u omisiones que puedan constituir delitos fiscales, de conformidad al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, con excepción de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, acorde a lo dispuesto en el artículo 35, fracción XXXVI, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

En ese sentido, se realizó la explotación del sistema referido con anterioridad, del periodo comprendido del 1 enero de 2014 al 6 de febrero de 2019, fecha de recepción de la solicitud, por lo que se le proporciona la información estadística obtenida, conforme a lo siguiente:

Denuncias	Concluidos	Personas condenadas a prisión
230	8	1 *

\*(Pena de prisión conmutada)

Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

Finalmente, la Administración Central de lo Contencioso, adscrita a la AGJ, respecto del rubro "*actividad de la PRODECON*", le informa que, de conformidad con el artículo 35, fracción XXV, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, esta Administración Central, está facultada para recabar, con fines estadísticos, la información relativa a las quejas y reclamaciones interpuestas ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tramitadas por los contribuyentes presuntamente afectados por actos de las unidades administrativas del SAT.

Al respecto, se hace de su conocimiento que en el informe enviado por las unidades administrativas del SAT, no se pueden identificar las quejas y recomendaciones relacionadas con el procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, en virtud de que dicho detalle no es proporcionado por la unidades administrativas señaladas como responsables, en el acuerdo de que se trate, por lo que la AGJ no cuenta con la información con el nivel de detalle solicitado, aunado a que son dichas unidades administrativas las que conocen cuántas quejas han tramitado y cuántas recomendaciones han recibido.

Por ello, y toda vez que del análisis a la normatividad aplicable no se desprende obligación alguna de contar con la información con el detalle precisado, como es el caso de la información requerida, resulta aplicable el criterio 07/17, emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, que señala:

*"Casos en los que no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información. La Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública establecen el procedimiento que deben seguir los sujetos obligados cuando la información solicitada no se encuentre en sus archivos; el cual implica, entre otras cosas, que el Comité de Transparencia confirme la inexistencia manifestada por las áreas competentes que hubiesen realizado la búsqueda de la información. No obstante, lo anterior, en aquellos casos en que no se advierta obligación alguna de los sujetos obligados para contar con la información, derivado del análisis a la normativa aplicable a la materia de la solicitud; y además no se tengan elementos de convicción que permitan suponer que ésta debe obrar en sus archivos, no será necesario que el Comité de Transparencia emita una resolución que confirme la inexistencia de la información."*

Lo anterior, no implica la inexistencia de la información, pues la AGJ recabar la información relativa a las quejas y reclamaciones interpuestas ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tramitadas por los contribuyentes presuntamente afectados por actos de las unidades administrativas adscritas al SAT; sin embargo, su atención se encuentra a cargo de dichas unidades administrativas.

Por su parte, la **Administración Central de Fiscalización Estratégica**, adscrita a la Administración General Auditoría Fiscal Federal, le informa en lo que se refiere al apartado "**...LISTADOS PUBLICADOS TANTO EN LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN**", lo siguiente:

Administración General de Grandes Contribuyentes  
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
 Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
 Administración Central de Fiscalización Internacional  
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
 Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
 Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
 Administración Central de Operación de Jurídica  
 Administración de Operación de Jurídica "1"  
 Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
 Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
 Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Fiscalización Estratégica  
 Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
 Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
 Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

Por lo que se refiere al **punto 1**, se informa que desde la fecha de inserción del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación a la fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación del último listado global emitido en términos del precepto legal en cita, se han publicado a **9,694 personas morales y físicas** a las cuales, les fue instaurado el procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto a lo solicitado en el **punto 2**, se proporciona estadístico que contiene el número total de procedimientos instaurados por ejercicio fiscal:

EJERCICIO FISCAL	TOTAL DE PROCEDIMIENTOS
2008	20
2009	70
2010	119
2011	206
2012	557
2013	1303
2014	2036
2015	2837
2016	1194
2017	308
2018	6

Respecto al **numeral 3**, se informa que el número de procedimientos instaurados a personas físicas desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud es de **2,100 personas físicas**.

Por lo que toca al **punto 4**, se informa que el número de procedimientos instaurados a personas morales desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud, es de **7,594 personas morales**

Finalmente, por lo que se refiere a los **numerales 5 y 6** de este apartado, se proporciona estadístico que contiene el número de procedimientos iniciados por Unidad Administrativa, desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.

UNIDAD ADMINISTRATIVA EMISORA	TOTAL DE PROCEDIMIENTOS
ADAF Aguascalientes "1"	112
ADAF Baja California "1"	79
ADAF Baja California "2"	152

Administración General de Grandes Contribuyentes  
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
 Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
 Administración Central de Fiscalización Internacional  
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
 Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
 Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
 Administración Central de Operación de Jurídica  
 Administración de Operación de Jurídica "1"  
 Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
 Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
 Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Fiscalización Estratégica  
 Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
 Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
 Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

UNIDAD ADMINISTRATIVA EMISORA	TOTAL DE PROCEDIMIENTOS
ADAF Baja California "3"	57
ADAF Baja California Sur "1"	57
ADAF Baja California Sur "2"	21
ADAF Campeche "1"	73
ADAF Chiapas "1"	68
ADAF Chiapas "2"	59
ADAF Chihuahua "1"	150
ADAF Chihuahua "2"	82
ADAF Coahuila de Zaragoza "1"	95
ADAF Coahuila de Zaragoza "2"	47
ADAF Coahuila de Zaragoza "3"	234
ADAF Colima "1"	60
ADAF Distrito Federal "1"	67
ADAF Distrito Federal "2"	50
ADAF Distrito Federal "3"	57
ADAF Distrito Federal "4"	147
ADAF Durango "1"	108
ADAF Guanajuato "1"	90
ADAF Guanajuato "2"	141
ADAF Guanajuato "3"	43
ADAF Guerrero "1"	144
ADAF Guerrero "2"	106
ADAF Hidalgo "1"	149
ADAF Jalisco "1"	102
ADAF Jalisco "2"	145
ADAF Jalisco "3"	120
ADAF Jalisco "4"	28
ADAF Jalisco "5"	94
ADAF México "1"	81
ADAF México "2"	202
ADAF Michoacán "1"	58
ADAF Michoacán "2"	142
ADAF Morelos "1"	81
ADAF Nayarit "1"	57
ADAF Nuevo León "1"	344
ADAF Nuevo León "2"	155
ADAF Nuevo León "3"	180
ADAF Oaxaca "1"	64



Administración General de Grandes Contribuyentes  
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
 Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
 Administración Central de Fiscalización Internacional  
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
 Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
 Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
 Administración Central de Operación de Jurídica  
 Administración de Operación de Jurídica "1"  
 Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
 Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
 Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Fiscalización Estratégica  
 Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
 Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
 Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

UNIDAD ADMINISTRATIVA EMISORA	TOTAL DE PROCEDIMIENTOS
ADAF Puebla "1"	64
ADAF Puebla "2"	129
ADAF Querétaro "1"	156
ADAF Quintana Roo "1"	117
ADAF Quintana Roo "2"	70
ADAF San Luis Potosí "1"	159
ADAF Sinaloa "1"	173
ADAF Sinaloa "2"	56
ADAF Sinaloa "3"	35
ADAF Sonora "1"	87
ADAF Sonora "2"	70
ADAF Sonora "3"	22
ADAF Tabasco "1"	244
ADAF Tamaulipas "1"	50
ADAF Tamaulipas "2"	82
ADAF Tamaulipas "3"	37
ADAF Tamaulipas "4"	20
ADAF Tamaulipas "5"	36
ADAF Tlaxcala "1"	123
ADAF Veracruz "1"	52
ADAF Veracruz "2"	95
ADAF Veracruz "3"	17
ADAF Veracruz "4"	182
ADAF Veracruz "5"	152
ADAF Yucatán "1"	208
ADAF Zacatecas "1"	241
Administración Central de Verificación y Evaluación de Entidades Federativas en Materia de Coordinación Fiscal	847
Administración Central de Fiscalización Estratégica	1818

Ahora bien, respecto al apartado denominado **"RESPECTO A LOS ELEMENTOS DEL OBJETO DEL PROCEDIMIENTO"**, se informa respecto de los numerales 1, 2, 3, 4, 5 y 6 lo siguiente:

En cuanto al **punto 1**, se informa que el activo es un conjunto de recursos, bienes, derechos y valores que posee una persona o entidad empresarial que constituye su estructura económica y comprende propiedades, deudas a favor de dicha persona o entidad e inversiones necesarias para desarrollar el fin establecido por ellas, etc., del que se esperan fundamentalmente beneficios económicos futuros, derivado de

Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

operaciones ocurridas en el pasado. Asimismo, forman parte del patrimonio de las personas los cuales, atendiendo a su naturaleza, pueden ser de diferentes tipos.

Asimismo, el Diccionario Jurídico Mexicano, UNAM, realiza la siguiente definición en torno a que se entiende por activos en materia fiscal.

**Activos en Materia Fiscal.** -Jurídicamente se conciben como un conjunto de bienes, que incluyen derechos susceptibles de ser valuados en dinero. Componen uno de los elementos del patrimonio de la persona jurídica.

De igual forma, **la Norma de Información Financiera A-5** los define como "...un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad."

Respecto a lo solicitado en el **numeral 2**, se conoce como personal al conjunto de personas (trabajadores, empleados o cual otra denominación que el orden legal prevé) cualificadas que laboran o prestan sus servicios bajo ciertas condiciones en un mismo organismo, empresa o entidad, a cambio de una remuneración.

Al respecto la Ley Federal del Trabajo de aplicación supletoria a la materia fiscal, prevé las diversas relaciones de trabajo existentes.

Por lo que corresponde al **numeral 3**, se informa que se considera como infraestructura al conjunto de medios técnicos, servicios e instalaciones necesarios para el funcionamiento y desarrollo de una actividad.

Por cuanto hace al **punto 4**, se precisa que se considera como capacidad material al conjunto de elementos necesarios, suficientes y coherentes al tipo de servicio que presta, para el funcionamiento y desarrollo de una actividad.

Respecto a lo solicitado en el **consecutivo 5**, se informa que se considera a un contribuyente "no localizado" como aquel que al tratar de ser encontrado en el domicilio señalado al Registro Federal de Contribuyentes no ha podido ser ubicado en el mismo, de conformidad con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación vigente.

En relación al **numeral 6** de este apartado, se informa que los parámetros que se utilizan para concluir que un contribuyente cuenta o no con elementos para realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales que expide, atienden a las características particulares del contribuyente de que se trate, por lo que no es posible determinar parámetros de manera general para todos los contribuyentes.

Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

Por lo que refiere en los **incisos a)** de los **numerales 1, 2, 3 y 4** arriba atendidos, se informa que de conformidad con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos.

Finalmente, respecto a los **incisos b)** de los **numerales 1, 2, 3 y 4**, e **incisos a)** de los **puntos 5 y 6** de este apartado, se informa que después de efectuar una búsqueda en los archivos de esta unidad administrativa, **se concluyó que no se cuenta con un documento(s) que contenga la información requerida con el desglose solicitado** por lo que de conformidad con el artículo 129 párrafo primero de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, y los artículos 2 fracción II y 13 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta Administración sólo se encuentra obligada a proporcionar la información contenida en los documentos que genera, obtiene, adquiere, transforma o conserva en cualquier título, de conformidad con las facultades, competencias y funciones que los ordenamientos jurídicos aplicables le otorguen, es decir, la actuación de esta autoridad se ciñe estrictamente a la legislación aplicable y a las facultades conferidas en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, sin que de éste se desprenda obligación alguna de contar con la misma, por lo que resulta aplicable el **Criterio 7/17**, emitido por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI), que señala:

*"Casos en los que no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información. La Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública establecen el procedimiento que deben seguir los sujetos obligados cuando la información solicitada no se encuentre en sus archivos; el cual implica, entre otras cosas, que el Comité de Transparencia confirme la inexistencia manifestada por las áreas competentes que hubiesen realizado la búsqueda de la información. No obstante lo anterior, en aquellos casos en que no se advierta obligación alguna de los sujetos obligados para contar con la información, derivado del análisis a la normativa aplicable a la materia de la solicitud; y además no se tengan elementos de convicción que permitan suponer que ésta debe obrar en sus archivos, no será necesario que el Comité de Transparencia emita una resolución que confirme la inexistencia de la información."*

**Énfasis añadido**

Por otra parte, el Criterio **3/17**, emitido por el INAI, establece lo siguiente:

*"No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la*

Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

*información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obra en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información."*

**Énfasis añadido**

Como se puede observar, las dependencias y entidades sólo están obligadas a entregar documentos que se encuentren en sus archivos, motivo por el cual esta Administración no está obligada a elaborar documentos *ad hoc* para atender las solicitudes de información, sino que deben garantizar el acceso a la misma en el formato que así lo permita.

Por lo que se refiere al **numeral 1** correspondiente al apartado DENOMINADO "**RESPECTO A LA CANCELACIÓN DE CSD**", la **Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal**, adscrita a la **Administración General Auditoría Fiscal Federal**, le informa lo siguiente:

AÑO	2015	2016	2017	2018
Número de Cancelaciones	4706	16468	27411	1987

Asimismo, y por lo que se refiere al apartado "**RESPECTO A LA RECAUDACIÓN**", le informa lo siguiente:

Por cuanto hace a lo solicitado en el **numeral 1**, se informa que el monto total de lo recaudado derivado del procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación correspondiente al último dato estimado de enero de 2014 a agosto de 2018 es de, **10,282 millones de pesos**.

Respecto a lo requerido en el **consecutivo 2** de dicho apartado, se informa lo siguiente:

- **484** revisiones iniciadas a empresas que facturan operaciones simuladas desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.
- El monto efectivamente recaudado como consecuencia de lo anterior: asciende a 336,971.831 (**cifras cobradas en miles de pesos**).
- **5,767** revisiones iniciadas a empresas que deducen operaciones simuladas desde el 2014 a la fecha de recepción de la presente solicitud.
- Monto efectivamente recaudado como consecuencia de lo anterior: **1'885,923.122 (cifras cobradas en miles de pesos)**.



Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

De lo solicitado en el **punto 1** del apartado denominado **"RESPECTO A LA AUTOCORRECCIÓN"**, se informa que, de enero de 2014 a agosto de 2018, se han **autocorregido 743 contribuyentes** derivado de actos de fiscalización. Por cuanto hace al monto recaudado este asciende a **10,282 millones de pesos**.

Ahora bien, por cuanto hace a lo requerido en el apartado **"RESPECTO A SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN"**, la **Administración Central de Devoluciones y Compensaciones**, adscrita a la **Administración General Auditoría Fiscal Federal**, le informa lo siguiente:

Respecto del **numeral 1, incisos a y b** se informa con base en el listado proporcionado, que en el periodo comprendido de 2014 a 2018, **se han presentado 1,329 solicitudes de devolución** provenientes de empresas que facturan operaciones simuladas competencia de esta Unidad Administrativa, de las cuales sean rechazado **836 solicitudes de devolución**, cuyo importe asciende a **13,454 millones de pesos**.

Respecto al apartado denominado **"RESPECTO A LA ACTIVIDAD DE LA PRODECON"**, la **Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal**, adscrita a la **Administración General Auditoría Fiscal Federal**, le informa que de la consulta efectuada al 8 de febrero de 2019, en las bases de datos de esta Unidad Administrativa, se identificaron **480** quejas relacionadas con el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, de las cuales, no es posible identificar aquellas que corresponden en específico a recomendaciones de la PRODECON.

Finalmente, referente a:

(...)

*Información estadística referente a la aplicación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación...*

*Respecto a los listados publicados tanto en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria como en el Diario Oficial de la Federación:*

(...)

*6. De los contribuyentes contemplados en los listados definitivos y provisionales indicar:*

- El número de contribuyentes que facturan la prestación de algún servicio.*
- El número de contribuyentes que facturan operaciones comerciales.*

(...)

Sobre el particular, la **Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos** adscrita a la **Administración General de Servicios al Contribuyente**, le comunica que en virtud de que la solicitud de información no especifica a partir de qué fecha requiere la

Administración General de Grandes Contribuyentes  
 Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
 Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
 Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
 Administración Central de Fiscalización Internacional  
 Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
 Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
 Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
 Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
 Administración Central de Operación de Jurídica  
 Administración de Operación de Jurídica "1"  
 Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
 Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
 Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Fiscalización Estratégica  
 Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
 Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
 Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
 Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
 Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

información, el periodo a considerar para la atención del requerimiento comprenderá del 06 de febrero de 2018 al 06 de febrero de 2019, de conformidad con el Criterio 9/13 emitido por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, que establece lo siguiente:

*"Periodo de búsqueda de la información, cuando no se precisa en la solicitud de información. El artículo 40, fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, señala que los particulares deberán describir en su solicitud de información, de forma clara y precisa, los documentos requeridos. En ese sentido, en el supuesto de que el particular no haya señalado el periodo sobre el que requiere la información, deberá interpretarse que su requerimiento se refiere al del año inmediato anterior contado a partir de la fecha en que se presentó la solicitud. Lo anterior permite que los sujetos obligados cuenten con mayores elementos para precisar y localizar la información solicitada."*

Con base en lo antes mencionado, esta Administración Central le comunica que, por el periodo del 06 de febrero de 2018 al 06 de febrero de 2019 facturaron 1,247 contribuyentes.

Conforme al catálogo de Productos y Servicios, las claves que han facturado se clasifican:

	Servicios	Productos	Clave 01010101	Servicios, Productos y Clave 01010100	Total
Definitivo	243	55	10	432	740
Presunto	185	23	14	285	507

Por otra parte, es importante aclarar, que la información que se está entregando es la que se encuentra en los sistemas del Servicio de Administración Tributaria.

Lo anterior, con fundamento en los artículos 130, cuarto párrafo, 135 y 144, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como a los Criterios 3/17, en el que se establece que "No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información" y 7/17, referente a los "Casos en los que no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información", emitidos por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales y artículo 32 fracción XXV y XXVI y 33 apartado C del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente.

Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

## **A t e n t a m e n t e**

### **Administrador Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos**

Se elimina el nombre del servidor público con fundamento en el art. 110, fracción. V y XIII de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, en relación con el numeral 41, último párrafo de la Ley Federal para la prevención e identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, por tratarse de un dato reservado.

### **Administrador Central de Fiscalización al Sector Financiero**

Se elimina el nombre del servidor público con fundamento en el Art. 110, fracción. V y XIII, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, en relación con el Art. 41, último párrafo de la Ley Federal para la prevención e identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, por tratarse de un dato reservado.

### **Administrador Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades**

Se elimina el nombre del servidor público con fundamento en el art. 110, fracción. V de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, por tratarse de un dato reservado.

### **Mtro. Erik Jimenez Reyes**

Administrador Central de Fiscalización Internacional

### **Lic. Carlos Pérez Gómez Serrano**

Administrador Central de Fiscalización de Precios de Transferencia

### **Administrador Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes**

Se elimina el nombre del servidor público con fundamento en el art. 110, fracción. V y XIII de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, en relación con el numeral 41, último párrafo de la Ley Federal para la prevención e identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, por tratarse de un dato reservado.

### **Lic. Eduardo Alberto Tapia Rodríguez**

Administrador de Operación de Hidrocarburos "1".

### **Lic. Fausto Arredondo Gres**

Administrador de Operación de Jurídica "1"

En suplencia por ausencia del Administrador Central de Asuntos Penales y Especiales, del Administrador de Asuntos Penales y Especiales "1", "2", "3" y "4" con fundamento en lo dispuesto por el artículo 4,

Administración General de Grandes Contribuyentes  
Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero  
Administración Central de Fiscalización a Grupos de Sociedades  
Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos  
Administración Central de Fiscalización Internacional  
Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia  
Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes

Administración General de Hidrocarburos  
Administración Central de Operación de Hidrocarburos  
Administración de Operación de Hidrocarburos "1"

Administración General Jurídica  
Administración Central de Operación de Jurídica  
Administración de Operación de Jurídica "1"  
Administración Central de Asuntos Penales y Especiales  
Administración de Asuntos Penales y Especiales "5"  
Administración Central de lo Contencioso

Administración General de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Fiscalización Estratégica  
Administración de Fiscalización Estratégica "2"  
Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal  
Administración Central de Devoluciones y Compensaciones  
Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

Administración General de Servicios al Contribuyente  
Administración Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos

**Folio: 0610100031919**

cuarto párrafo, en relación con el artículo 35, tercer párrafo, numeral 5, letra E del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente, firma **el Administrador de Asuntos Penales y Especiales "5"**.

**Licenciado Rodolfo Raúl Peregrina Vasconcelos**

**Lic. Tania Aguilar Stubbe**  
Administradora Central de lo Contencioso

**Lic. Irma Victoria García Vázquez**  
Administradora de Fiscalización Estratégica "2"

**Gerardo Fragozo Díaz**  
Administrador Central Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal

En suplencia por ausencia del Administrador Central de Devoluciones y Compensaciones y de los Administradores de Devoluciones y Compensaciones "1", "2", "3" y "4" con fundamento en los artículos 2, primer párrafo, apartado B, fracción III, inciso g), artículo 4, cuarto párrafo, en relación con el artículo 22 párrafo cuarto numeral 7 inciso e), del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015, con lo dispuesto en el párrafo primero del Artículo Primero Transitorio de dicho Reglamento, firma la **Administradora de Devoluciones y Compensaciones "5"**

**Lic. Paola González López Portillo.**

**Lic. Marco Antonio Hernández Lara**  
Administrador Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal

**Lic. Patricia Marisol Arteaga Zúñiga**  
Administradora Central de Gestión de Servicios y Trámites con Medios Electrónicos.



# ANEXO 3

Oficio No. UE-SI-1157/2019  
de fecha 17 de septiembre de 2019  
(Oficio de información por parte del TFJA).



**JUNTA DE GOBIERNO Y ADMINISTRACIÓN  
SECRETARÍA AUXILIAR  
UNIDAD DE ENLACE**



**Oficio No. UE-SI-1157/2019**

**Asunto:** Se notifica respuesta.

Ciudad de México, a 17 de septiembre de 2019.

*"2019, Año del Caudillo del Sur, Emiliano Zapata"*

**C. Solicitante  
Presente**

De conformidad con los artículos 131 y 132 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, 133 y 135 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como en el Octavo y Vigésimo de los Lineamientos que establecen los procedimientos internos de atención a solicitudes de acceso a la información pública; los numerales 70, fracción I, 72, fracción II, inciso i), 73, fracción IV, inciso b), y 89 del Reglamento Interior de éste Órgano Jurisdiccional; aplicables en términos del Transitorio Quinto del Decreto por el que se expidió la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción; la Ley General de Responsabilidades Administrativas, y la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; hago referencia a la solicitud de información registrada con el folio **321000082719**, recibida a través de la Plataforma Nacional de Transparencia el 5 de agosto de 2019, en la que se requiere lo siguiente:

"Solicitud de Información respecto a la Unidad de Peritos y el Registro Electrónico Nacional de Peritos del Tribunal Federal de Justicia Administrativa."  
(sic)

Adjunto a su solicitud de información, el particular envió un archivo en formato Word, en el que indicó lo siguiente:

"Respecto a la Unidad de Peritos:

1. Numero de peritos que la integran a la fecha de recepción de la presente solicitud.
2. Materias en las que se desarrollan los peritos integrantes de la unidad de peritos del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
3. Solicitudes de ingreso a la Unidad de peritos recibidas desde el 01 de enero de 2019 a la fecha de recepción de la presente solicitud.
4. Solicitudes de ingreso a la Unidad de peritos rechazadas desde el 01 de enero de 2019 a la fecha de recepción de la presente solicitud.
5. Solicitudes de ingreso a la Unidad de peritos en integración desde el 01 de enero de 2019 a la fecha de recepción de la presente solicitud.
6. Solicitudes de ingreso a la Unidad de peritos aceptadas desde el 01 de enero de 2019 a la fecha de recepción de la presente solicitud.

Respecto al Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros del Tribunal Federal de Justicia Administrativa:

1. Numero de peritos que lo integran a la fecha de recepción de la presente solicitud.
2. Materias en las que se desarrollan los peritos integrantes del Registro Electrónico actualmente.
3. Distribución Geográfica de los peritos integrantes del Registro Electrónico actualmente.



Respecto al ejercicio de peritajes:

1. Solicitudes de asignaciones de peritos realizadas por las salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa desde el 2018 a la fecha de la presente solicitud.
2. Materias sobre las cuales se solicitaron las asignaciones de peritos a que se refiere el numeral inmediato anterior.
3. Numero de solicitudes pendientes por no contar con profesionistas en las especialidades solicitadas por las salas desde el 2018 a la fecha de la presente solicitud.
4. Materias con las que no se cuenta con profesionistas para atender a las solicitudes de asignación de las Salas desde el 2018 a la fecha de la presente solicitud.
5. Honorarios efectivamente pagados a peritos integrantes de la Unidad de Peritos y del Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros del Tribunal Federal de Justicia Administrativa desde el 2018 a la fecha de recepción de la presente solicitud.
6. Solicitudes de Incremento de Honorarios y gastos adicionales por parte de peritos integrantes de la Unidad de Peritos y del Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros del Tribunal Federal de Justicia Administrativa desde el 2018 a la fecha de recepción de la presente solicitud.
  - a. Respecto al numeral inmediato anterior, número de solicitudes aprobadas y el número de solicitudes pendientes.
7. Total de gastos erogados por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa con motivo de peritajes del 2018 a la fecha de la presente solicitud.

Respecto al presupuesto:

1. Presupuesto asignado al Tribunal Federal de Justicia administrativa por los años de 2018 y 2019.
2. Distribución del presupuesto asignado al Tribunal Federal de Justicia administrativa por los años de 2018 y 2019." (sic)

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por los artículos previamente citados, esta Unidad de Enlace/Transparencia hace de su conocimiento que la presente solicitud se turnó a las áreas competentes para su atención, a saber, la Unidad de Peritos, así como a la Dirección General de Programación y Presupuesto, quienes informaron lo siguiente:

#### **Unidad de Peritos**

"...

Al respecto, esta Unidad Administrativa da respuesta al solicitante de únicamente de los puntos competencia de la misma, en los términos siguientes:

Respecto a la Unidad de Peritos:



1. Número de peritos que la integran a la fecha de recepción de la presente solicitud.	Cero
2. Materias en las que se desarrollan los peritos integrantes de la unidad de peritos del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.	Ninguna
3. Solicitudes de ingreso a la Unidad de peritos recibidas desde el 01 de enero de 2019 a la fecha de recepción de la presente solicitud.	Cero
4. Solicitudes de ingreso a la Unidad de peritos rechazadas desde el 01 de enero de 2019 a la fecha de recepción de la presente solicitud.	Cero
5. Solicitudes de ingreso a la Unidad de peritos en integración desde el 01 de enero de 2019 a la fecha de recepción de la presente solicitud.	Cero
6. Solicitudes de ingreso a la Unidad de peritos aceptadas desde el 01 de enero de 2019 a la fecha de recepción de la presente solicitud.	Cero

Respecto al Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros del Tribunal Federal de Justicia Administrativa:

1. Número de peritos que lo integran a la fecha de recepción de la presente	656 Peritos
2. Materias en las que se desarrollan los peritos integrantes del Registro Electrónico actualmente.	Arancelaria, Contabilidad, Economía, Grafoscopia, Ingenierías, Medicina, Traducción de idiomas, Otras especialidades
3. Distribución geográfica de los peritos integrantes del Registro Electrónico actualmente.	Los peritos se encuentran distribuidos geográficamente en cada una de las regiones en las que se dividen las circunscripciones de las Salas del Tribunal, en términos de lo dispuesto en el artículo 21, del "Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa", es decir, en toda circunscripción de alguna de las Salas del Tribunal, hay peritos registrados.

Respecto al ejercicio de peritajes:

1. Solicitudes de asignaciones de peritos realizadas por las salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa desde el 2018 a la fecha de la presente solicitud.	1,133
2. Materias sobre las cuales se solicitaron las asignaciones de peritos a que se refiere el numeral inmediato anterior.	Actuaría, administración de empresas, arancelaria, arquitectura, comercio exterior y/o comercio internacional, comunicación social, contaduría, diseño industrial, economía, finanzas, grafoscopia y documentoscopia, informática, ingenierías, medicina, psicología, química, trabajo social, traducción, urbanismo, valuación.3.
3. Número de solicitudes pendientes por no contar con profesionistas en las especialidades solicitadas por las salas desde el 2018 a la fecha de la presente solicitud.	21





4. Materias con las que no se cuenta con profesionistas para atender a las solicitudes de asignación de las Salas desde el 2018 a la fecha de la presente solicitud.	Administración de empresas, Psicología, Trabajo Social, Comunicación Social.
6. Solicitudes de incremento de honorarios y gastos adicionales por parte de peritos integrantes de la Unidad de Peritos y del Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros del Tribunal Federal de Justicia Administrativa desde el 2018 a la fecha de recepción de la presente solicitud.	Solicitudes de incremento de honorarios y gastos adicionales por parte de peritos integrantes de la Unidad de Peritos desde el 2018 a la fecha de recepción de la presente solicitud: = Cero  Solicitudes de incremento de honorarios y gastos adicionales por parte de peritos integrantes del Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros del Tribunal Federal de Justicia Administrativa desde el 2018 a la fecha de recepción de la presente solicitud: = 35
a. Respecto al numeral inmediato anterior, número de solicitudes aprobadas y el número de solicitudes pendientes.	Aprobadas= 11  Pendientes= 5

...

**Dirección General de Programación y Presupuesto**

...

Sobre el particular, le comento que conforme a las atribuciones de esta Dirección General, se informa lo siguiente de acuerdo a los numerales indicados en la solicitud de información:

Respecto al ejercicio de peritajes:

5. Honorarios efectivamente pagados a peritos integrantes de la Unidad de Peritos y del Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros del Tribunal Federal de Justicia Administrativa desde el 2018 a la fecha de recepción de la presente solicitud.

Los Honorarios que fueron efectivamente pagados a peritos integrantes de la Unidad de Peritos y del Registro Electrónico Nacional de Peritos Terceros del Tribunal Federal de Justicia Administrativa desde el 2018 a la fecha de recepción, es el siguiente:

Honorarios pagados por peritajes	Ejercicio fiscal 2018	Ejercicio fiscal 2019
	\$24,413,980.69	\$19,465,992.24

7. Total de gastos erogados por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa con motivo de peritajes del 2018 a la fecha de la presente solicitud.

El total de gastos erogados por el Tribunal, con motivo de peritajes del ejercicio fiscal 2018 a la fecha de recepción de la presente solicitud, es el siguiente.

Gastos erogados por peritajes	Ejercicio fiscal 2018	Ejercicio fiscal 2019
	\$24,413,980.69	\$19,465,992.24

Respecto al presupuesto:

1. Presupuesto asignado al Tribunal Federal de Justicia administrativa por los años de 2018 y 2019.

Se informa que el presupuesto asignado al Tribunal Federal de Justicia Administrativa en los ejercicios fiscales 2018 y 2019 es el siguiente:

Presupuesto asignado	Ejercicio fiscal 2018	Ejercicio fiscal 2019
	3,029,044,741.00	2,695,853,467.00

2. Distribución del presupuesto asignado al Tribunal Federal de Justicia administrativa por los años de 2018 y 2019.

La distribución del presupuesto asignado al Tribunal Federal de Justicia Administrativa en los ejercicios fiscales 2018 y 2019 es el siguiente:

CAPÍTULO	Presupuesto autorizado 2018	Presupuesto autorizado 2019
1000 Servicios personales	2,256,000,301.00	1,866,647,596.00
2000 Materiales y suministros	61,905,308.00	67,116,525.00
3000 Servicios generales	647,297,073.00	670,565,329.00
4000 Transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayudas	6,144,000.00	701,750.00
5000 Bienes muebles, inmuebles e intangibles	54,698,059.00	90,822,267.00
6000 Inversión pública	3,000,000.00	0.00
<b>TOTAL</b>	<b>3,029,044,741.00</b>	<b>2,695,853,467.00</b>

No omito mencionar, que los numerales a los cuales no se da respuesta, la Unidad de Peritos es el área competente para otorgar la información solicitada.

...

Finalmente, con fundamento en los artículos 142 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, 147 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, se hace de su conocimiento que dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha de notificación de la presente respuesta, podrá interponer recurso de revisión ante el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales o ante esta Unidad de Enlace/Transparencia.

Atentamente



Lic. Alberto Gómez Doniz  
Titular de la Unidad de Enlace/Transparencia

JADP

# ANEXO 4

Proyecto de regla de la RMF.

## Proyecto de regla de la Resolución Miscelánea Fiscal.

### Título 1. Disposiciones generales

...

#### **Presunción de operaciones inexistentes o simuladas y procedimiento para desvirtuar los hechos que determinaron dicha presunción**

**1.4.** Para los efectos del artículo 69-B, primer párrafo del CFF, por activos, personal, infraestructura y capacidad material se entiende lo siguiente:

**Activos:** los activos fijos, circulantes y diferidos del contribuyente, integrados a su vez por todos aquellos bienes muebles utilizados para realizar las operaciones consignadas en sus comprobantes fiscales; el capital o valores económicos con los que dispone para allegarse externamente de los elementos antes descritos; así como aquellos derechos adquiridos por gastos realizados por beneficios futuros aún no recibidos y que sean susceptibles de aprovechamiento, cuando estos beneficios se traduzcan en alguno de los dos aspectos mencionados con anterioridad.

**Personal:** conjunto de personas, trabajadores, empleados o cual otra denominación que el orden legal prevé, que laboran o prestan sus servicios bajo ciertas condiciones en un mismo organismo, empresa o entidad, a cambio de una remuneración.

**Infraestructura:** bienes inmuebles con capacidad para alojar activos y personal, acondicionado con los servicios públicos o privados que permitan al contribuyente realizar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos.

**Capacidad material:** conjunto de elementos necesarios, suficientes y coherentes al tipo de operaciones desarrolladas por un contribuyente, ello para el funcionamiento y desarrollo de una actividad.

Para los efectos del artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, respecto de la notificación por buzón tributario, cuando las autoridades fiscales presuman la inexistencia o simulación de operaciones amparadas en comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes, notificarán un oficio individual mediante el cual se informará a cada contribuyente que se encuentre en dicha situación.

Asimismo, la autoridad fiscal emitirá los oficios que contengan la relación de los contribuyentes que presuntamente se ubicaron en los supuestos previstos en el artículo 69-B, primer párrafo del CFF, a fin de que sean notificados a través del Portal





del SAT y en el DOF, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del citado artículo.

La notificación a través del Portal del SAT y en el DOF solo será realizada a aquellos contribuyentes que, después de una verificación en las bases de datos institucionales con los que cuenta el SAT y de su corroboración fáctica por parte del personal autorizado para tales fines, cuenten con dos o más de las siguientes características:

- 1.- Domicilio fiscal inexistente o con características que no sean propias de la actividad por la cual el contribuyente haya expedido comprobantes fiscales.
- 2.- Ausencia de sucursales, cuando por la naturaleza de su actividad o actividades comerciales o de prestación de servicios deban contar con ellos.
- 3.- Domicilio fiscal en oficinas virtuales, cuando por la naturaleza de su actividad o actividades comerciales o de prestación de servicios deban contar con una infraestructura sólida.
- 4.- Sean omisos en presentar dos o más declaraciones anuales o estas fueran presentadas en 0.
- 5.- Cuando, estando obligados a ello y en un mismo ejercicio fiscal, sean omisos en presentar dos o más Declaraciones Informativas Múltiples o Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros o bien sean presentadas en 0.
- 6.- Cuando haya recaído sobre el contribuyente sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.
- 7.- Cuando, del cruce de información proveniente de los diversos sistemas con los que cuenta el SAT, se conozca la participación del contribuyente en un esquema agresivo de defraudación fiscal.

Tales circunstancias deberán encontrarse respaldadas con el debido soporte documental con fecha previa a la publicación del listado de que se trate, mismo que será integrado al expediente del contribuyente respectivo.

Los contribuyentes podrán manifestar a través del buzón tributario, dentro de los quince días contados a partir de la última de las notificaciones a que se refiere el artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos notificados, observando lo que para tal efecto dispone la ficha de trámite 156/CFF "Informe y documentación que deberá contener la manifestación con la cual se desvirtúe la presunción del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación", contenida en el Anexo 1-A. CFF 69-B

Con el objetivo de dar una mayor claridad al contribuyente, el SAT estima lo siguiente:

A fin de comprobar que el contribuyente haya contado directa o indirectamente con activos suficientes para llevar a cabo las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos, el contribuyente deberá acreditar su propiedad o



posesión mediante facturas, contratos o convenios, adicionalmente deberá hacerlos constar dentro de su balance general, relacionado con los registros y la acreditación de su existencia y ubicación física, vinculados a sus respectivos reportes de depreciación, entre otros afines.

De igual forma, deberá contar con elementos de prueba adicionales, ya sean documentales o contenidos en disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos, que permitan dilucidar el uso de los activos en cuestión durante el o los ejercicios fiscales sujetos a revisión.

A fin de comprobar que el contribuyente haya contado directa o indirectamente con el personal suficiente para llevar a cabo las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos el contribuyente debe conservar toda aquella documentación con la que acredite el vínculo laboral con el contribuyente, como nomina, recibos, contratos individuales o colectivos, listados asistencia, participaciones en cursos y capacitaciones, registros ante las instituciones de seguridad social, reportes del personal que opera la maquinaria, entre otros afines.

De igual forma, deberá contar con elementos de prueba adicionales, ya sean documentales o contenidos en disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos, que permitan acreditar las jornadas laborales y el trabajo efectivamente realizado por el personal durante el o los ejercicios fiscales sujetos a revisión.

A fin de comprobar que el contribuyente haya contado directa o indirectamente con la infraestructura suficiente para llevar a cabo las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos el contribuyente debe conservar toda aquella documentación con la que acredite la propiedad o el uso del bien inmueble utilizado para albergar los activos y el personal necesario para el desarrollo de las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales expedidos.

De igual forma, deberá contar con elementos de prueba adicionales, ya sean documentales o contenidos en disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos, que permitan acreditar el uso de la infraestructura, como lo son los pagos de servicios necesarios para el funcionamiento de su negociación durante el o los ejercicios fiscales sujetos a revisión.

Lo anterior se manifiesta de forma enunciativa más no limitativamente, encontrándose el contribuyente en posibilidad de aportar cualquier otro tipo de documentación que estime necesaria para acreditar su dicho.

# ANEXO 5

Proyecto de Estrategia de Fiscalización para el Auditor.

## Proyecto de Estrategia de Fiscalización para el Auditor.

### EFA-EF > PARTE I Unidad C. Procedimiento 69-B

#### **Capítulo I Inicio de la revisión**

*"Información clasificada como reservada según art. 13 fracción V de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental"*

De conformidad con el artículo **69-B del CFF** vigente, las autoridades fiscales deberán iniciar las revisiones considerando la integración de los elementos necesarios de conformidad con los siguientes puntos:

- El objeto social del contribuyente tratándose de personas morales y la actividad predominante tratándose de personas físicas.
- Los conceptos facturados

Aspectos que deberán ser relacionados y analizados buscando su mutua correspondencia, de existir alguna discrepancia procederá el insumo correspondiente al análisis de los siguientes puntos.

#### EJEMPLO

A fin de verificar la efectiva tenencia directa o indirecta de activos por parte del contribuyente el auditor deberá verificar la declaración anual de ejercicio en revisión y el anterior, concretamente los puntos relativos a activos fijos y circulantes, con los cuales el contribuyente hizo frente a las operaciones facturadas.

Para verificar la efectiva tenencia directa o indirecta de personal, por parte del contribuyente, el auditor deberá revisar la Declaración Informativa Múltiple, adicionalmente se deberá solicitar el correspondiente informe del Instituto Mexicano del Seguro Social, mismos que de conformidad al convenio de colaboración firmado entre el SAT, IMSS e INFONAVIT firmado el 08 de marzo de 2017.

La tenencia indirecta deberá ser probada por el contribuyente, por lo que, si no es posible verificar la tenencia de trabajadores de forma directa a través de la Declaración Informativa Múltiple y el correspondiente informe del Instituto Mexicano del Seguro Social, el insumo podrá proceder con base a este supuesto.

Ahora bien, para verificar la efectiva tenencia directa de infraestructura, se deberá realizar la correspondiente verificación ocular del domicilio que haya reportado el contribuyente como domicilio fiscal, así como, en su caso, de las sucursales que haya reportado ante el RFC.

La tenencia indirecta deberá ser probada por el contribuyente, por lo que, si no es posible verificar la tenencia de infraestructura de forma directa a través de las correspondientes verificaciones oculares, el insumo podrá proceder con base a este supuesto.

Por cuanto hace a la no localización del contribuyente, será necesario decretarla conforme a los lineamientos correspondientes relativas a los procedimientos de fiscalización. Si el contribuyente tuviere abierto un procedimiento de fiscalización y se haya acreditado su no localización en el mismo, bastarán las mismas constancias para acreditar su no localización dentro del presente procedimiento.

Queda expresamente indicado que el concepto de capacidad material lo integrarán la ausencia de más de dos de los elementos anteriormente referidos, esto es, ausencia de activos, personal o infraestructura.

Adicionalmente a todo lo anteriormente establecido, el auditor deberá verificar las bases de datos a su alcance, en especial la red de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros, a fin de verificar el comportamiento fiscal del contribuyente, tomando en cuenta su relación comercial con contribuyentes que estuvieren integrados a los listados definitivos o bien que sean parte de un diverso esquema de evasión fiscal.

Para el efecto anterior, también deberá verificar la existencia de facultades de comprobación practicadas directamente al contribuyente en cuenstión o en los que se haya visto implicado mediante compulsas; los datos correspondientes podrán ser expuestos y argumentados en el oficio inicial.

Todo procedimiento, previa notificación del oficio inicial, deberá contar con el soporte documental que acredite lo anterior, atendiendo a las circunstancias particulares del caso en concreto, de no acreditarse mediante esta forma la carencia de elementos directos o indirectos no procederá el insumo propuesto.

La notificación a través del Portal del SAT y en el DOF solo será realizada a aquellos contribuyentes que, después de una verificación en las bases de datos institucionales con los que cuenta el SAT y de su corroboración fáctica por parte del personal autorizado para tales fines, cuenten con dos o más de las siguientes características:

- 1.- Domicilio fiscal inexistente o con características que no sean propias de la actividad por la cual el contribuyente haya expedido comprobantes fiscales.
- 2.- Ausencia de sucursales, cuando por la naturaleza de su actividad o actividades comerciales o de prestación de servicios deban contar con ellos.
- 3.- Domicilio fiscal en oficinas virtuales, cuando por la naturaleza de su actividad o actividades comerciales o de prestación de servicios deban contar con una infraestructura sólida.
- 4.- Sean omisos en presentar dos o más declaraciones anuales o estas fueran presentadas en 0.
- 5.- Cuando, estando obligados a ello y en un mismo ejercicio fiscal, sean omisos en presentar dos o más Declaraciones Informativas

Múltiples o Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros o bien sean presentadas en 0.

6.- Cuando haya recaído sobre el contribuyente sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.

7.- Cuando, del cruce de información proveniente de los diversos sistemas con los que cuenta el SAT, se conozca la participación del contribuyente en un esquema agresivo de defraudación fiscal.

Tales circunstancias deberán encontrarse respaldadas con el debido soporte documental con fecha previa a la publicación del listado de que se trate, mismo que será integrado al expediente del contribuyente respectivo.

EJEMPLO

# ANEXO 6

Proyecto de manual para el contribuyente.  
(Folleto Informativo)

---

## OBLIGACIONES

El cumplimiento de tus obligaciones formales es esencial para que esta autoridad tenga conocimiento de los elementos descritos y evite actos de molestia como la instauración del procedimiento.

Por ello, no olvides estar al corriente en la presentación de tu:

Declaración Anual

Declaración Informativa Múltiple

Declaración Informativa de Operaciones con Terceros

De igual forma, no olvides dar aviso de cualquier cambio de domicilio fiscal e informar sobre las sucursales que sean abiertas y utilizadas para la operación de tus actividades comerciales o la prestación de sus servicios.

Para mayor información al respecto, consulta la página:

<https://www.sat.gob.mx/personas>



---

## CONTABILIDAD



No hay que olvidar que la documentación referida en el presente folleto, de conformidad con el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, forma parte de la contabilidad, formalmente en su calidad de documentación e información relacionada con el cumplimiento de la disposición fiscal contenida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

### SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

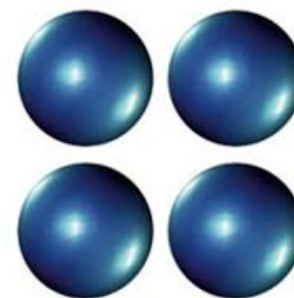
Av. Hidalgo, No. 77, Col. Guerrero, C.P. 06300, Alcaldía  
Cauhtémoc, Ciudad de México.

Atención Telefónica: Marca SAT: 627 22 728 desde la  
Ciudad de México, o 01 55 627 22 728 del resto del  
país, desde Estados Unidos y  
Canadá 01-877-44-88-728

---

## INFORMACIÓN AL CONTRIBUYENTE

---



# SAT

Relativa a la aplicación del artículo  
69-B del Código Fiscal de la  
Federación y la forma en la que el  
contribuyente puede acreditar la  
existencia de operaciones.





## ELEMENTOS

Con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, el Servicio de Administración Tributaria proporciona este folleto en el que se contemplan aquellos documentos e información que debe ser anexada a tu contabilidad y que te permitirá, en caso del inicio de un procedimiento, acreditar que contabas con la infraestructura, personal y activos para desarrollar las actividades consignadas en las facturas que hayas expedido y, consecuentemente, probar la existencia de la citada operación comercial o la prestación de algún servicio.

Los elementos tienden a variar conforme el objeto social de cada contribuyente y las actividades por las cuales expide facturas a sus clientes, por lo cual no hay una regla general para acreditar tales elementos, no obstante es posible orientarlo respecto a lo que esta Autoridad considera básico para ello.

## ¿QUÉ PROBAR Y CÓMO HACERLO?

Los elementos a probar primordialmente son Infraestructura, Personal y Activos, pero no solamente se tiene la carga de probar su existencia sino también su respectivo uso durante el ejercicio fiscal en revisión, por lo tanto a continuación se ofrecen ciertos parámetros enunciativos más no limitativos, para que pueda probar estos hechos.



### INFRAESTRUCTURA

Se refiere al o los inmuebles en los que se desarrollan sus actividades o los servicios; se puede acreditar con:

Títulos de propiedad o contratos de arrendamiento de estos inmuebles, además se deberá acreditar su uso mediante documentales tales como los pagos de servicios (Agua, luz, teléfono, internet, gas, etc.).



Industria



Comercio

### PERSONAL

Se refiere a los trabajadores, sean directos o indirectos, que realizan las actividades comerciales o la prestación de servicios; se puede acreditar con:

Expedientes laborales (contrato individual o colectivo, identificaciones oficiales, controles de asistencia, inscripción al IMSS e Infonavit, recibos de nómina, etc.)



Personal operativo



Personal administrativo

### ACTIVOS

Se refiere a toda maquinaria o material utilizada por el personal a fin de realizar las actividades comerciales o la prestación de servicios así como a la liquidez para adquirirlos de forma externa; se puede acreditar con:

Facturas, estados de depreciación de activos, manuales de uso para el personal, asignación interna al personal.



Activos fijos



Activos circulantes