



Revista de derecho fiscal

ISSN: 1692-6722

ISSN: 2346-2434

Universidad Externado de Colombia

Díaz Reyes, Alejandro; Aguado Romero, Gabriela
Restricción temporal al uso de certificados de sellos digitales como
consecuencia jurídica en el ejercicio del procedimiento de verificación de
domicilio fiscal, y su incidencia en el derecho humano a la seguridad jurídica*
Revista de derecho fiscal, núm. 21, 2022, Enero-Junio, pp. 145-166
Universidad Externado de Colombia

DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n21.06>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=684372917007>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc
Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso
abierto



Restricción temporal al uso de certificados de sellos digitales como consecuencia jurídica en el ejercicio del procedimiento de verificación de domicilio fiscal, y su incidencia en el derecho humano a la seguridad jurídica*

Temporal restriction to the use of certificated digital seals, as juridical consequence in the exercise of the fiscal domicile verification process, and the incidence in the human right to juridical security

Restrição temporária ao uso de certificados do selo digital, como consequência jurídica no exercício do procedimento de verificação do domicílio fiscal, e seu impacto no direito humano à segurança jurídica

ALEJANDRO DÍAZ REYES**

GABRIELA AGUADO ROMERO***

* Este artículo se lleva a cabo en el marco del proyecto de investigación “Análisis de las facultades discrecionales en los procedimientos de verificación sobre domicilio fiscal, desde la óptica de los derechos humanos”, Fondec-UAQ 2019 (FDE202003), investigador principal Alejandro Díaz Reyes.

** Doctor en Derecho de la Universidad Autónoma de Querétaro, México; diplomado en Contribuciones Fiscales; Especialista en Derecho Fiscal; magíster en Impuestos. Catedrático en Licenciatura y en la Maestría en Administración Pública Estatal y Municipal de la Facultad de Derecho, UAQ; catedrático en la Maestría en Impuestos en Posgrado de la Facultad de Contaduría y Administración, UAQ. Presidente de la Academia de Derecho Fiscal y Administrativo; abogado litigante en el área tributaria y administrativa. alex-diaz-23@hotmail.com / <https://orcid.org/0000-0001-7945-5267>

*** Doctora en Derecho de la Universidad Autónoma de Querétaro, México; Especialista en Derecho Fiscal, Máster en Derecho. Profesora investigadora de tiempo completo. Catedrática en Licenciatura en Derecho, y en el Doctorado en Ciencias Jurídicas del Programa Nacional de Posgrados de Calidad (PNPC). Cuenta con el reconocimiento Perfil Deseable Prodep dentro del Programa Nacional de Desarrollo Profesional Docente. Integrante del cuerpo académico consolidado “Derechos humanos y Globalización” CAC-128-FDEUAQ, Miembro del Sistema Nacional de Investigadores Conacyt, nivel I. aguadogabriela@hotmail.com / <https://orcid.org/0000-0003-3733-6459>
doi: <https://doi.org/10.18601/16926722.n21.06>

Resumen

La presente investigación tiene como objetivo evidenciar el actuar del Estado, mediante el análisis de la consecuencia jurídica consistente en la restricción temporal del uso de certificados de sellos digitales que se produce en el desarrollo de los procedimientos de verificación de domicilio fiscal, como una de las manifestaciones del ejercicio de la potestad de policía del Estado en el ámbito tributario. Ello implica que el ejercicio de esta potestad de gestión se aborde desde sus distintos enfoques, como son: su esencia, objeto, procedimiento y consecuencias jurídicas que, de igual manera, serán tratadas desde la esencia y finalidad de cada una de ellas. Este análisis se realiza a la luz del derecho humano a la seguridad jurídica como parámetro que acota y ajusta el discurso de la autoridad legislativa, y el de la autoridad fiscal en la aplicación de la ley en el ejercicio de este tipo de procedimientos tributarios.

Palabras clave: potestad de policía; procedimientos de verificación; domicilio fiscal; certificados de sellos digitales; seguridad jurídica.

Abstract

In this investigation is presented as objective to highlight the behave of the State, through the analysis of the juridical consequence, consist in the temporal restriction to the use of certificated digital seals produced in the development of the procedures of fiscal domicile verification processes, as one of the expressions of the exercise of the State police power in the tributary scope. Which imply the exercise of this management power, to approach from different perspectives, like: the essence, object, procedure, and juridical consequences that, likewise, each of them will address its essence and purpose. Analysis made in the light of the human right to the juridical security as a parameter that limits and adjust the legislative authority speech, and the fiscal authority in the application of the law in the exercise of this type of tributary process.

Key words: Police power; verification process; fiscal domicile; certificates of digital seals; juridical security.

Resumo

Nesta pesquisa, o objetivo desta pesquisa é demonstrar a atuação do Estado, por meio da análise da consequência jurídica que consiste na restrição temporária ao uso de certificados de selo digital que ocorre no desenvolvimento dos procedimentos de verificação de domicílio fiscal, como a das manifestações do exercício do poder de polícia do Estado na área tributária. O que implica que o exercício deste poder de gestão seja abordado a partir de suas diferentes abordagens, tais como: sua essência, objeto, procedimento e

consequências jurídicas que, da mesma forma, serão abordadas a partir da essência e finalidade de cada uma delas. Análise que se realiza à luz do direito humano à segurança jurídica como parâmetro que limita e ajusta o discurso do poder legislativo e do fiscal na aplicação da lei no exercício deste tipo de procedimentos fiscais.

Palavras-chave: Police power; procedimentos de verificação; domicílio fiscal; certificados de selos digitais; segurança jurídica.

Introducción

Dada la imperiosa necesidad que tiene la entidad estatal de obtener ingresos tributarios para poder sufragar los gastos públicos en su calidad de obligaciones de carácter sustantivo, de forma paralela a estos deberes se establece en la normatividad fiscal obligaciones de naturaleza formal, como instrumentos que auxilian y protegen el cabal cumplimiento de los deberes de carácter sustantivo.

En este contexto, se erigen los procedimientos de verificación de obligaciones formales tributarias, que se incrustan dentro de los procedimientos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal, en ejercicio de las potestades de gestión previstas en la norma legal, que le autoriza a verificar que los contribuyentes den cabal cumplimiento a las obligaciones formales previstas en la normatividad fiscal. Dentro de este ámbito, existen los procedimientos de verificación relativos al domicilio fiscal, por el cual se constata el debido cumplimiento del deber formal que tiene el contribuyente de indicar ante el registro federal de contribuyentes los datos e información del lugar que se considerará como domicilio fiscal, conforme a lo normado en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

De tal guisa, en la presente investigación se plantea como objetivo evidenciar el actuar del Estado, mediante el análisis de estos procedimientos de verificación de domicilio fiscal desde el enfoque de su naturaleza, objeto y procedimiento, como forma en que se materializa su actuación, y de las consecuencias jurídicas que acarrea el ejercicio de este tipo de procedimientos de verificación, en especial, la restricción temporal al uso de certificados de sellos digitales. Este análisis se realiza a la luz del derecho humano a la seguridad jurídica, como parámetro que acota y ajusta el discurso de la autoridad legislativa y el de la autoridad fiscal, en la aplicación de la ley en el ejercicio de este tipo de potestades de gestión en el ámbito tributario.

I. Los procedimientos de control del cumplimiento de obligaciones normativas, en el ámbito del ejercicio de las potestades de policía de las autoridades administrativas

La Real Academia Española (s. f.) nos indica que el término potestad implica “dominio, poder, jurisdicción o facultad que se tiene sobre algo”. Aplicar este concepto al Estado, en el ejercicio de dichas potestades, no significa un ejercicio ilimitado o incontrolable, al

contrario, significa una serie de potestades que son ejercidas por distintos órganos de la entidad estatal por medio de competencias, procedimientos, actos o actividades que se encuentran reguladas en la Constitución y en diferentes normas jurídicas.

Al respecto, resulta interesante comentar cómo el origen de las potestades públicas es “resultado de la incesante y eterna polémica del poder en la sociedad, como un subproducto –ingente, pero derivativo– de la política, el modo de un epifenómeno de la misma” (Ferrada, 2007, p. 71). Lo que ha dejado como consecuencia la “formulación contemporánea de un régimen de Derecho común de la potestad pública sobre la base de los principios de poderes, legalidad y responsabilidad, unido al establecimiento de un régimen particular de los actos administrativos” (p. 72)

Por tanto, el ejercicio de estas potestades públicas implica la creación de un órgano del Estado “con la consiguiente atribución de competencias; la determinación específica de éstas que supondrá la atribución de potestad y por último la determinación de la titularidad de esas competencias” (Ivanega, 2008, p. 108), que en su ejercicio llevarán implícitas estas potestades públicas.

De igual manera, el reconocimiento y la regulación de estas potestades en la normatividad jurídica implican, por un lado, respecto del ciudadano, certeza y estabilidad en el actuar de la autoridad; y, por otro, son esenciales para que la organización estatal pueda cumplir con sus funciones. Como ejemplo de estas potestades del Estado ubicamos a la jurisdiccional, de planeación, de rectoría del desarrollo, tributaria, punitiva, normativa y de policía, entre otras, que son asignadas en ley para su ejercicio a cada una de las funciones del Estado.

En este orden de ideas, se distinguen aquellas potestades que realizan los órganos de la administración pública por medio de actividades de regulación y control mediante las actividades de policía administrativa, que se traducen –y ahí radica su esencia– en “la posibilidad de limitar total o parcialmente ciertas actividades de los particulares en razón del interés general” (Olano, 2010, p. 107).

Sin embargo, el ejercicio de esta actividad de policía administrativa no solo representa limitantes a la actuación de los administrados, también implica una forma de sujeción del actuar de la autoridad administrativa al ordenamiento legal, pues se sujeta a competencias, procedimientos y formalidades previstas en distintos ordenamientos jurídicos.

De esta forma, el reconocimiento y ejercicio de esta potestad de policía en el ámbito administrativo adopta varias manifestaciones como son: la normativa, de control, de planeación, de fomento, sancionadora, la jurisdiccional, entre otras. Así como se aplica en diferentes ámbitos legales, como el derecho fiscal, derecho de la salud, derecho ambiental, entre otros.

Cabe señalar que, en el ámbito administrativo, y, en especial, en el área tributaria, este poder de policía se desarrolla por medio de dos actividades: de regulación y de control.

La actividad de regulación se realiza por medio de la creación de enunciados legales que norman la conducta del administrado, es decir, establecen deberes de actuación o de abstención, como es la realización del pago de alguna contribución, la presentación de

declaraciones, presentación de avisos, de información, el de no conducir en cierto estado etílico un automotor, entre otras. De igual manera, esta regulación se da por medio del otorgamiento de licencias o permisos de la autoridad administrativa, para poder llevar a cabo ciertas actividades, lo que se traduce en que estas potestades se erigen como “instrumentos que permitan a la administración –como principal– tener una dirección y un control sobre la conducta del agente y consideren a este último, asimismo, como titular de derechos constitucionales que no pueden ser desconocidos” (Carreras, 2011, p. 491).

Por lo que respecta a las potestades de control, estas se materializan por medio de actos o procedimientos conocidos como facultades de gestión y facultades de comprobación. Al respecto podemos señalar, como indica nuestro máximo tribunal, a través de la tesis jurisprudencial 2a./J. 22/2020, que tanto las facultades de gestión como las de comprobación plantean en cuanto a su objeto importantes distinciones.

Mientras las facultades de gestión se realizan por medio de procedimientos administrativos iniciados por el administrado o de oficio, su objeto se enfoca a la asistencia (como es el caso, entre otras, de las instancias de solicitud de devolución de impuestos o de consultas en materia fiscal), o a través del ejercicio de facultades de vigilancia o verificación del cumplimiento por parte del administrado de distintas obligaciones de naturaleza formal reguladas en las normas administrativas, lo que se materializa por medio de procedimientos administrativos que se encuentran establecidos en distintas normas administrativas.

En cambio, en las facultades de comprobación, su objeto es más amplio, pues no solo se centra en las actividades de vigilancia y verificación, sino además se da la actividad de indagación a través de distintas herramientas físicas, documentales, e incluso digitales, para obtener o descubrir hechos nuevos para la autoridad, abarcando tanto deberes sustantivos como formales.

Dentro de las actividades de gestión en la legislación fiscal se regulan los procedimientos de verificación de domicilio fiscal, cuyo objeto es el control y la vigilancia en el cumplimiento de la obligación formal referida al domicilio fiscal por medio de la verificación y constatación de la veracidad o exactitud del lugar y de los datos manifestados ante el Registro Federal por parte del contribuyente.

En la legislación fiscal, dentro de las actividades de gestión, se regulan los procedimientos de verificación de domicilio fiscal, cuyo objeto es el control y la vigilancia de la obligación formal referente al domicilio fiscal, actividad que se realiza por medio de la verificación y constatación de la veracidad o exactitud del lugar, así como de los datos manifestados ante el registro federal de contribuyentes.

II. El ejercicio de las facultades de gestión o control de obligaciones formales de la autoridad tributaria, a través de los procedimientos de verificación de domicilio fiscal

La actividad de verificación de domicilio fiscal constituye una de las manifestaciones de la potestad de policía en el ámbito fiscal, por medio del ejercicio de procedimientos de

vigilancia o constatación en el cumplimiento de obligaciones formales, como es el deber de contar con un domicilio fiscal, lo que se traduce en limitantes a las actividades de los contribuyentes, por medio de la actividad normativa y la actividad de gestión.

Es importante que, en el ejercicio de esta actividad de gestión en el ámbito tributario, comprendamos dos aspectos, el primero cuál es el objeto y, por tanto, el alcance de esta potestad de verificación de domicilio fiscal, en referencia al objeto y alcance de los procedimientos de comprobación; el segundo, conocer el cauce legal a través del cual se materializa esta potestad de verificación y vigilancia.

Para comprender el objeto de esta potestad de gestión, que se materializa por medio del procedimiento de verificación de domicilio fiscal, es necesario que se indague sobre la concepción de obligación tributaria, para lo cual partimos de la idea de que esta genera un “vínculo jurídico que une al sujeto pasivo de la relación con el sujeto activo de la misma y, en virtud del cual, el primero queda compelido a realizar una prestación a favor del segundo” (Ortega, 2004, p. 318).

En donde en un extremo de esta relación jurídica se encuentra el Estado, como único sujeto facultado para fungir en calidad de acreedor en esta relación, por consiguiente, obligado constitucional y legalmente a vigilar, determinar y exigir de los ciudadanos el cumplimiento cabal y oportuno con los deberes fiscales previstos en los enunciados legales tributarios. En el otro extremo de esta relación jurídica, en calidad de sujeto pasivo deudor, se encuentra el contribuyente, que al ubicarse con su actuar en la hipótesis jurídica prevista en la ley específica tributaria, obtendrá esa calidad, que lo vinculará jurídicamente hacia el Estado, en el cumplimiento de un deber jurídico.

Las obligaciones jurídicas en materia fiscal se representan principalmente en un dar, es decir, en pagar el monto pecuniario de la contribución, en otras palabras, la obligación fiscal sustantiva se concretiza en la prestación principal de dar, consistente en el deber de enterar al Estado el monto pecuniario de la obligación causada por el sujeto pasivo. Sin embargo, esta prestación no siempre implica un dar, es decir, el pago del impuesto que se traduce en una obligación de carácter sustantivo, además, puede tener un contenido formal, como son las obligaciones fiscales de hacer, no hacer y tolerar.

Por lo que alude a las obligaciones formales de hacer, estas se establecen en la norma fiscal de forma accesoria a la obligación sustantiva; entre otras tenemos a aquellas que obligan al contribuyente a presentar declaraciones (del ejercicio o provisionales), solicitudes de inscripción ante el registro federal de contribuyentes, en la presentación de avisos cuando exista cambio de situación fiscal, ya sea de domicilio fiscal, de cierre o apertura de algún establecimiento, de aumento o disminución de obligaciones fiscales, de suspensión o reanudación de actividades, de cambio de denominación o razón social en caso de personas jurídicas, el de llevar contabilidad electrónica, expedir comprobantes digitales.

Respecto a los deberes formales que implican un no hacer, estos se traducen en el deber del contribuyente de abstenerse de realizar alguna conducta ilícita, como puede ser llevar dos sistemas contables, dar datos falsos a la autoridad sobre su identidad o situación fiscal, introducir mercancías afectas a algún gravamen sin pagar el mismo, expedir

comprobantes fiscales digitales sin requisitos fiscales o con datos falsos, entre otros. Por lo que corresponde a las obligaciones de tolerar, se traducen en el deber que tiene el contribuyente de permitir y no obstruir a la autoridad fiscal en el inicio y desarrollo de sus facultades de gestión o de sus facultades de comprobación, tendentes a la verificación o investigación respecto del contribuyente en el cumplimiento de sus deberes sustantivos y formales previstos en los enunciados legales tributarios.

Lo anterior nos permite dimensionar la importancia de las obligaciones de naturaleza formal, en virtud de que el deber al que está vinculado el sujeto pasivo no solo se traduce en una obligación con contenido pecuniario sino, además, en deberes de colaborar y brindar información certera y oportuna a la autoridad. Lo que se traduce en que las obligaciones formales de hacer tienen como objetivo que la autoridad tributaria mantenga el control y la vigilancia del sistema recaudatorio estatal, mediante la información que se da a través de estos deberes formales, que le permita conocer con certeza del cumplimiento exacto, cabal y oportuno por parte del contribuyente de sus obligaciones tanto sustantivas como formales.

En este contexto podemos afirmar que el objeto de las facultades de verificación de domicilio fiscal se da en la vigilancia, verificación o constatación de la veracidad o exactitud de información o datos que comprenden el deber formal, que se traduce en verificar o constatar, por medio de un procedimiento administrativo, que los datos o la información referentes al domicilio fiscal que el contribuyente proporciona ante el Registro Federal de Contribuyentes, así como el lugar físico que señaló como domicilio para efectos fiscales, se adecue a lo que señala el Código Fiscal de la Federación.

En cambio, en las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 de la legislación fiscal, su objeto no solo se da en la vigilancia, verificación o constatación de la veracidad o exactitud de información o datos, sino además implica investigación, es decir, escudriñar, indagar y descubrir. Con ello se realizan dos actividades en el ejercicio de las facultades de comprobación: verificar e investigar, es decir, la facultad de verificación solo “busca constatar o corroborar la veracidad, cabalidad y la existencia de la información que ya conoce la administración tributaria. En la segunda se encamina al descubrimiento de hechos y datos desconocidos por la autoridad tributaria” (Díaz Reyes y Aguado Romero, 2018, p. 275), que se logra por medio de la verificación, inspección y determinación de un crédito por omisión de deberes tanto sustantivos como formales por parte del administrado.

Por lo que el objeto o alcance de ambas facultades de control, como son las de gestión y las de comprobación, se distingue de forma clara, en razón de que las facultades que se ejercen en los procedimientos de verificación de domicilio fiscal representan un alcance menor, pues su procedimiento administrativo se enfoca en corroborar el debido cumplimiento de estos deberes formales, mediante la constatación de la veracidad o exactitud de los datos o lugares indicados ante la autoridad tributaria por parte del contribuyente, sin que implique como consecuencia jurídica determinar obligaciones sustantivas. En otras palabras, en virtud del objeto que acompaña a esta potestad de gestión, propicia su

“intensidad de escrutinio puesto que está dirigido a corroborar la información ofrecida a los órganos administrativos” (Díaz Reyes y Aguado Romero, 2018, p. 129), por el contribuyente, referente a la obligación formal de domicilio fiscal, que es lo que constituye su objeto que está regulado en la legislación fiscal¹.

Por lo que corresponde al cauce por el cual se materializa esta potestad de gestión podemos decir que es el procedimiento administrativo, como método, forma o estructura en que se materializa o formaliza el actuar de la autoridad en el ejercicio de esta facultad de verificación de domicilio fiscal, se representa como el cauce legal por medio del cual “se ajusta el actuar de la Administración pública al orden jurídico, racionalizando su actividad destinada al ejercicio de estas potestades” (Díaz Reyes y Aguado Romero, 2018, p. 279) de policía en el campo tributario.

Es a través de este cauce legal, como se cumple la “tarea de asegurar la correcta formación de la voluntad administrativa, a fin de garantizar la validez de su actuación y el respeto de los derechos ciudadanos, para lograr de ese modo, la satisfacción del interés general” (Centeno, 2019, pp. 23-24) por medio del “conjunto de cometidos, potestades, atribuciones y facultades que formalmente se confiere a la Administración Pública para atender a los fines estatales” (p. 6).

Lo anterior lleva implícito el buen ejercicio por parte de la autoridad tributaria de estos procedimientos, es decir, el cumplimiento del objeto de estas potestades de gestión por medio de la vigilancia y verificación de la obligación fiscal formal de domicilio fiscal, que se materializa a través de estos procedimientos administrativos, es decir, “debe servir de manera objetiva y realizarse con racionalidad, justificando en todo momento que la actuación de la autoridad está orientada por el interés público. Por tanto, estas decisiones no deben tomarse caprichosamente o de manera tal que se aparte de lo dispuesto en las normas legales aplicables” (Centeno, 2019, p. 13).

De tal guisa podemos afirmar que

... la finalidad que emana de cada una de las potestades que se ha otorgado al Estado afecta necesariamente los procedimientos a través de los cuales transitará el ejercicio de las mismas, de tal modo, que no se puede visualizar a los procedimientos que se llevan a cabo por las autoridades tributarias, sólo como una serie de formalidades o pasos de mera producción de actos administrativos con una finalidad meramente recaudatoria, ni tampoco se debe considerar solo la existencia de procedimientos administrativos unitarios, más bien, se debe reconocer la existencia de una diversidad de procedimientos que, basados en la finalidad que persiguen, influyen en las consecuencias jurídicas que producen y aplican, así como las regulaciones y principios rectores tan disímiles que impregnan a cada procedimiento. (Díaz Reyes y Aguado Romero, 2018, p. 279)

1 Código Fiscal de la Federación, artículo 27, apartado B, fracciones I y II; artículo 10.

Por lo que es innegable la influencia que tiene el objeto de esta facultad de gestión en el procedimiento administrativo o cauce legal a través del cual transita y se materializa el ejercicio de esta potestad de policía en el ámbito tributario, por medio de los procedimientos de verificación de domicilio fiscal, que se encuentran regulados en el Código Fiscal de la Federación². De igual manera, también tiene influencia en las distintas hipótesis jurídicas que regulan los supuestos de incumplimiento del deber de domicilio fiscal, y sus correlativos enunciados legales que norman sus consecuencias jurídicas establecidas en la legislación tributaria³.

En cuanto a las consecuencias jurídicas que se generan en el ejercicio de estos procedimientos de verificación de domicilio fiscal, se encuentran: la imposición de sanciones pecuniarias, la restricción temporal en el uso de certificados de sellos digitales para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, hasta llegar a la consecuencia jurídica de dejar sin efectos estos certificados de sellos digitales.

III. Consecuencias jurídicas en el ejercicio de los procedimientos de verificación de domicilio fiscal a la luz del derecho humano a la seguridad jurídica

Para poder concretar el derecho humano a la seguridad jurídica, en su dimensión objetiva y como un valor fundamental en los Estados de derecho, debe cumplir con exigencias de “*corrección estructural* (formulación adecuada de las normas del ordenamiento jurídico) y *corrección funcional* (cumplimiento del derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos en cargados de su aplicación)” (Pérez Luño, 2000, p. 28).

En el ámbito del cumplimiento de las exigencias de corrección estructural “se concreta en una serie de principios que están presentes en casi todos los ordenamientos jurídicos democráticos” (Carbonell, 2019, p. 28). Entre otros principios o correcciones estructurales está el de

... *lex manifesta*, referida a la necesidad de que las normas puedan ser comprensibles y eludan las expresiones ambiguas, equívocas u oscuras que puedan confundir a sus destinatarios. La claridad normativa requiere una tipificación unívoca de los supuestos de hecho que evite, en lo posible, el abuso de conceptos vagos e indeterminados, así como una delimitación precisa de las consecuencias jurídicas. Con lo que se evita la excesiva discrecionalidad de los órganos encargados de la aplicación del Derecho. (Pérez Luño, 2000, pp. 28-29)

2 Código Fiscal de la Federación, artículo 27, apartado C, fracción I; artículo 49; artículo 17-H-bis, último párrafo; Regla 2.2.4 RMF 2021

3 Código Fiscal de la Federación, artículo 79, fracción VI, en relación con el 80 f. I; 81 f. VI; en relación con el artículo 82, f. VI; 17-H-Bis f. VI y artículo 17-H f. X.

En cuanto a la dimensión subjetiva de la seguridad jurídica, la norma legal debe constituirse, como bien indica Eusebio González (citado en Hallivis, 2009), en un vehículo generador de certeza; sin embargo, esta certeza del derecho se da en el momento en que el enunciado legal genera previsibilidad, lo que implica que los destinatarios de la norma conozcan su contenido, de tal manera que les permita “poder saber con claridad y de antemano aquello que le está mandado, permitido o prohibido. En función a este conocimiento los destinatarios del Derecho pueden organizar su conducta presente y programar expectativas para su actuación jurídica futura bajo pautas razonables de previsibilidad” (Pérez Luño, 2000, p. 29).

Por consiguiente, la previsibilidad del contenido de la norma permite al ciudadano prever el comportamiento de la autoridad ante un actuar determinado, y sobre ello, saber adecuar su conducta a la norma jurídica, en otras palabras, refiere a “la *previsibilidad* de nuestras acciones en cuanto a sus consecuencias jurídicas” (Carbonell, 2019, p. 28). Lo que se traduce en que la certeza no solo se genera con el cumplimiento del enunciado legal por parte de los ciudadanos, sino además implica el cómo actuarán las autoridades con base en esa norma jurídica respecto de nuestra conducta.

A partir de esta mirada del derecho humano a la seguridad jurídica es que se plantea el análisis de la consecuencia jurídica, consistente en la restricción temporal del uso de certificados de sellos digitales que se produce en el desarrollo de los procedimientos de verificación de domicilio fiscal, como una de las manifestaciones del ejercicio de la potestad de policía del Estado en el ámbito tributario. Esta óptica que se plantea implica que el análisis del ejercicio de esta potestad de gestión se aborde desde sus distintos enfoques: su esencia, objeto, procedimiento y consecuencias jurídicas.

Esta actividad de gestión de la autoridad tributaria, en su esencia, constituye una de las manifestaciones en que se ejerce la potestad de policía del Estado, a través de un procedimiento administrativo tendente a la verificación del domicilio fiscal. Por tanto, su esencia se traduce en el ejercicio de una potestad de policía del Estado que se constituye

... por un conjunto de facultades coactivas que tiene el poder público, para vigilar y limitar la acción de los particulares, los cuales, dentro del concepto moderno de Estado, deben regular su actividad con los deberes y obligaciones que les impone la ley que se funda en una finalidad de utilidad pública. (Serra, 2004, p. 592)

De esta manera, dicha potestad de policía del Estado se materializa por medio de la actividad de gestión, consistente en la verificación de una obligación fiscal de naturaleza formal, por consiguiente, su objeto o alcance tiene una vinculación insoslayable con las obligaciones fiscales formales de hacer, que justifican su existencia en su finalidad instrumental de proteger el eficaz cumplimiento de la obligación sustantiva. Su importancia es tal, que sin este tipo de obligaciones fiscales la autoridad quedaría totalmente a merced de lo que el contribuyente le aporte como información, poniendo en peligro el deber

sustantivo de pago del impuesto y, por tanto, haciendo que la recaudación fuera insegura y poco fidedigna.

Cabe indicar que dentro de los deberes de naturaleza formal de hacer se ubica el de proporcionar y manifestar ante el Registro Federal de Contribuyentes información relacionada con el domicilio fiscal, deber formal que está regulado en el artículo 27, apartado B, fracciones II-III de la legislación fiscal, y que comprende no solo el deber de proporcionar información referente al domicilio fiscal, sino además señalar la existencia y localización de un lugar físico, que cumpla con los supuestos que regula el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

Por esta razón, el objeto y, por tanto, el alcance de esta actividad de gestión que se materializa a través del procedimiento administrativo de verificación del domicilio fiscal se da en la comprobación del debido cumplimiento de este deber formal mediante la constatación de la veracidad y certeza de los datos o lugares indicados ante la autoridad tributaria por parte del contribuyente conforme a lo que dispone el artículo 27, apartado C, fracciones I-II de la norma fiscal.

A propósito del objeto de esta potestad de gestión, es importante que se realice un análisis referente al alcance del enunciado legal tributario dispuesto en el artículo 27, apartado C, fracción I, que delega esta facultad de gestión en la autoridad fiscal. En relación con ello, el enunciado legal establece que el objeto en el ejercicio del procedimiento de verificación es constatar los datos proporcionados por el contribuyente ante el registro federal de contribuyentes, lo que implica que el alcance se da cuando el verificador se concreta a “comprobar un hecho, establecer su veracidad o dar constancia de él” (RAE, s. f.), es decir, “confirma la veracidad o exactitud de algo” (RAE, s. f.).

Sin embargo, en la práctica existe disputa referente al alcance de esta potestad de gestión, que se materializa por medio del procedimiento de verificación de domicilio fiscal, en virtud de que la autoridad se excede al determinar en el ejercicio de esta potestad que el contribuyente no cumple con los supuestos de domicilio fiscal que regula en la normatividad fiscal, al considerar que el contribuyente sujeto a verificación no cuenta con activos, con infraestructura, con personal, con contabilidad, o que no está localizable por estar cerrado el local; estas situaciones que percibe el verificador, dada la complejidad de esta información que requiere no solo constatar, sino además investigar, son objeto de las facultades de comprobación reguladas en la normatividad fiscal, y no de un procedimiento de verificación de domicilio fiscal, debido a que el objeto de este “se circunscribe a comprobar los datos proporcionados al registro federal de contribuyentes” (Augecorp, s. f.).

Consideramos que esta disputa se da a causa de las distintas visiones interpretativas que nos señala la tesis VI.3º. A.J/61, derivadas de los supuestos que de domicilio fiscal se regulan en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, que consideramos es un enunciado normativo impreciso y multívoco que propicia excesiva discrecionalidad, la cual recae en la autoridad verificadora al aplicar la norma jurídica en el ejercicio de esta potestad de gestión al verificar si el lugar y los datos proporcionados ante el registro federal de contribuyentes cumplen con los supuestos que establece de forma muy imprecisa y

multívoca el artículo 10 del código tributario federal, situación que ya se reconocía dentro de una de las “Iniciativas de ciudadanos senadores” (2004), al pretender precisar y limitar los supuestos normativos de domicilio fiscal.

En cuanto al procedimiento que sirve de cauce, por el cual se materializa y se desarrolla esta potestad de gestión, referida a la verificación de domicilio fiscal, un punto importante es el derecho humano al debido proceso, como “una herramienta que está al servicio de una serie de valores que tiene la mayor relevancia en el Estado constitucional de derecho. Uno de ellos es el valor de la seguridad jurídica” (Carbonell, 2019, p. 25), ya que este “derecho fundamental del que gozan todas las personas, y en este sentido se precisó que tanto judiciales como administrativas, deben regirse por un procedimiento establecido, previendo una serie de garantías constitucionales que se desprenden de este como lo son el derecho de defensa, contradicción, derecho a ser escuchado, entre otros” (Canales, 2018, p. 12)

Pareciere que se cumple con el derecho humano al debido proceso en este procedimiento de verificación de domicilio fiscal regulado en la normatividad fiscal, en las dos vertientes en que se bifurca: uno referente a los 40 días que se conceden dentro del procedimiento de aclaración, para desvirtuar y aportar pruebas como parte del derecho humano al debido proceso, dentro del procedimiento de aclaración⁴, y el otro, consistente en el procedimiento para desvirtuar las presuntas conductas ilícitas, en el caso de imputación de infracciones⁵. Sin embargo, al estar en presencia de una norma jurídica con contenido impreciso se configura la falta de certeza en el derecho por parte del contribuyente y en el actuar de las autoridades, que ante el no conocimiento pleno por parte del contribuyente del contenido preciso y delimitado del deber formal que la norma regula, no puede ajustar su conducta a los supuestos que establece la norma y, por tanto, no puede ejercer su derecho al debido proceso con certeza.

En otras palabras, el contenido impreciso, vago y ambiguo del enunciado legal que regula los supuestos del domicilio fiscal impide que el contribuyente pueda tener un grado de previsibilidad derivado del conocimiento pleno y previo en el alcance de su conducta, e impide determinar el alcance del actuar de la autoridad. Esto afecta el debido proceso por parte del contribuyente ante la ausencia de previsibilidad que impacta en la certeza del derecho.

Por lo que toca a las consecuencias jurídicas que se generan en el ejercicio del procedimiento de verificación de domicilio fiscal, cabe señalar que los enunciados legales que regulan o establecen obligaciones fiscales formales constituyen el supuesto normativo previo a la conducta ilícita, que establece prescripciones o directrices que “van dirigidas a influir en la conducta de otra persona, el hecho de que no logren o logren su propósito no les quita tal carácter” (Álvarez, 2015, p. 279). En este sentido, la hipótesis normativa que tipifica la conducta ilícita generada ante el incumplimiento de la norma que regula la

4 Código Fiscal de la Federación, artículo 17-H BIS último párrafo, para el caso de la imposición de la medida de restricción temporal del uso de certificados de sellos digitales para la expedición de comprobantes digitales por internet.

5 Código Fiscal de la Federación, artículo 49, fracción VI, referente a los tres días hábiles que se conceden al contribuyente para desvirtuar y ofrecer pruebas de la infracción que se le imputa.

obligación fiscal formal, se erige como supuesto normativo de la consecuencia jurídica prevista en otra norma jurídica, que se traduce en aquellas respuestas jurídicas que el derecho da a un comportamiento ilícito, por medio de medidas preventivas y sanciones que se establecen en “un sistema jurídico para el supuesto de que se incumpla con los dispuesto en una norma” (p. 274).

Acerca de esto, el deber formal de proporcionar información referente al domicilio fiscal se encuentra regulado en diversas normas previstas en la legislación fiscal⁶, igual que la conducta ilícita⁷ que incumple con este deber formal que, como lo indica la tesis I.20o.A.17 A, actualiza diversas consecuencias jurídicas que se aplican de forma coexistente, como son las sanciones punitivas pecuniarias⁸ y la restricción temporal del uso de certificados de sellos digitales para la expedición de comprobantes fiscales por internet⁹, previa a la consecuencia jurídica definitiva como es dejar sin efectos los certificados de sellos digitales¹⁰.

En cuanto a la consecuencia jurídica de restricción temporal del uso de sellos digitales derivada del ejercicio del procedimiento de verificación, tiene como supuesto normativo de ilicitud “que el domicilio fiscal señalado por el contribuyente no cumple con los supuestos del artículo 10 de este Código”¹¹. Al respecto, es pertinente que esta consecuencia jurídica se analice desde sus naturaleza, finalidad y supuesto que la genera, a la luz del derecho humano a la seguridad jurídica.

Cabe indicar, respecto a la naturaleza jurídica de la figura de restricción temporal del uso de sellos digitales para la expedición de comprobantes digitales por internet, que se aplica en el procedimiento de verificación de domicilio fiscal como consecuencia del derecho, que esta no ha estado exenta de disputas en los tribunales jurisdiccionales y en la doctrina, referente a que si es un acto definitivo o un acto provisional, un acto de privación o un acto de molestia, una sanción punitiva o una medida preventiva.

En la actualidad, los tribunales jurisdiccionales, a través de las interpretaciones jurisprudenciales 2a./J.1/2021 y 2a./J.2/2018, consideran esta consecuencia jurídica como un acto de molestia temporal, y no de privación, que se da al interior y en el desarrollo del procedimiento de verificación, que implica, en cuanto a su temporalidad, que los efectos que genera pueden desaparecer una vez que el contribuyente sustancia el procedimiento de aclaración. Por tanto, esta consecuencia jurídica no constituye un acto definitivo, sino un acto provisional.

6 Código Fiscal de la Federación, artículo 27, apartado B, fracciones II y III; Código Fiscal de la Federación, artículo 10.

7 Código Fiscal de la Federación, artículo 79, fracción VI; 81, fracción VI y 17 -H BIS, fracción VI.

8 Código Fiscal de la Federación, artículo 80, fracción I; 82, fracción VI.

9 Código Fiscal de la Federación, artículo 17-H BIS.

10 Código Fiscal de la Federación, artículo 17-H, fracción X.

11 Código Fiscal de la Federación, artículo 17-H BIS, fracción VI.

De igual manera, esta medida es considerada por los tribunales jurisdiccionales a través de la interpretación jurisprudencial ubicada en la tesis 2a./J.7/2017 como una medida de control, y no una sanción represiva, donde se establece que la finalidad en la implementación de esta medida se orienta con la finalidad de “evitar la evasión y elusión fiscal en tanto que la sociedad está interesada en que se instrumenten los mecanismos para monitorear a los contribuyentes a través de las operaciones que realicen, logrando una mayor recaudación para satisfacer las necesidades colectivas”.

Es importante comentar que a este tipo de consecuencia jurídica se le llama en la doctrina medidas cautelares, medidas preventivas, o “también denominadas por algunas leyes de procedimiento administrativo como medidas de seguridad o medidas provisionales, son dictadas por el órgano administrativo competente en los procedimientos, recursivos, de verificación administrativa o administrativos sancionadores” (López, 2013, p. 227).

En este sentido, como se ha establecido, el objeto de este procedimiento es verificar el debido cumplimiento de un deber formal, como es dar información ante el registro federal de contribuyentes referente al lugar que se considera domicilio fiscal. Por tanto, esta medida preventiva se implementa dentro del procedimiento de verificación a fin de anticipar o prever un daño como resultado de la constatación cabal a través de la verificación del incumplimiento de este deber formal por parte del contribuyente para evitar el recaudo.

En este contexto de necesidad apremiante de obtención de ingresos tributarios por parte del Estado, es por lo que el legislador tutela los deberes fiscales a través de diferentes herramientas o consecuencias jurídicas, contra conductas que efectivamente lesionen o pongan en peligro esa función recaudadora. Una conducta será de peligro para el bien en cita cuando violente un deber tributario de naturaleza formal, en razón de que pone en riesgo el bienestar y la prosperidad en la recaudación de Estado cuando se crea la posibilidad de que no se reciba cabal y puntualmente el pago de impuestos; así como la misma será de daño para el bien jurídico protegido cuando conculque un deber fiscal de naturaleza sustantiva.

Sin demeritar la necesidad e importancia de implementar medidas que protejan el debido cumplimiento de obligaciones fiscales de naturaleza formal, no podemos pasar por alto que consideramos incorrecto que los tribunales justifiquen la imposición de esta medida preventiva, solo sobre la temporalidad en su duración, pasando por alto los efectos que produce, que en su mayoría son de índole económica, como bien se indica en la interpretación jurisprudencial ubicada en la tesis IV.1o.A.52 A. Justificándose plenamente la instrumentación y finalidad en la aplicación de estas consecuencias jurídicas en la medida en que la autoridad constate cabalmente que la conducta omisora del deber formal del contribuyente al momento de realizar la verificación de domicilio fiscal se adecúa con certeza al enunciado legal. Lo que dará previsibilidad en el alcance de lo que se prescribe en esa norma de conducta, y certeza en el actuar de la autoridad fiscal en el ejercicio de esta potestad de gestión y del alcance de las consecuencias legales cumpliendo con ello la finalidad por la cual se implementa este tipo de medidas preventivas.

En defecto de lo anterior, y en referencia a lo que señala Diana Bernal, cuando la autoridad fiscal solo las utiliza como “caballito de batalla” en contra de los “negocios mediante la

cancelación en forma masiva de los sellos digitales para facturar, lo que desplomará la recaudación de impuestos” (citado en González, 2020) y propiciará que se genere una tendencia negativa de parte de los contribuyentes, al ver que este discurso legal de la autoridad no cumple con certeza la regulación de la conducta en la norma jurídica, ni al aplicarse la misma.

En otras palabras, se generará una percepción de “abuso de las autoridades, que más que ver que es una medida cautelar para que el contribuyente pueda aclarar su situación, están viendo a la cancelación de sellos digitales como una sanción contra la que, por desgracia, los tribunales no conceden suspensión” (González, 2020) en el juicio de amparo. Si no basta apreciar que durante el ejercicio 2020 “un 30 por ciento de las quejas de contribuyentes ante la Prodecon obedece a casos de cancelación de sellos digitales” (González, 2020).

Asimismo, es evidente que este discurso legal de la autoridad fiscal en el ámbito económico impacta a las micro, pequeñas y medianas empresas, que en “nuestro país 94,9% de los establecimientos son tamaño micro; 4,9% son pequeños y medianos (pymes) y 0,2% son grandes” (Inegi, 2020). Lo que se traduce en que las “pymes aportan 30,7% tanto del personal ocupado como del valor agregado” (Inegi, 2020), en nuestra economía, “predominando los Micronegocios (de hasta diez personas ocupadas), los cuales representan 94,9% del total de los establecimientos” (Inegi, 2020).

Consiguientemente, al existir diversidad de micros, pequeñas y medianas empresas en cuanto a actividades, objetivos, infraestructura, capital, personal entre otros aspectos que las diferencian, no deben ser tratadas de forma monolítica por la autoridad fiscal tanto en el cumplimiento de sus deberes fiscales formales como en el ejercicio de las potestades de gestión, a través de los procedimientos de verificación de domicilio fiscal.

En vista de ello, es de suma trascendencia que el discurso legal del Estado sea acotado desde dos aspectos que den certeza jurídica al contribuyente.

Uno de esos aspectos refiere al ámbito del enunciado legal que regula los supuestos de cumplimiento de la obligación fiscal formal de dar información a la autoridad referente al domicilio fiscal, y que es el objeto de este procedimiento de verificación, enunciado legal que no da certeza ni previsibilidad, por tanto, impacta en el objeto o alcance en el desarrollo de esta potestad de gestión. Lenguaje legal que debe ser preciso y delimitado para poder dar cumplimiento al aspecto estructural de la norma jurídica, y se pueda dar cumplimiento cabal al contenido que regula la norma jurídica en su aspecto funcional, lo que permite que se dé un amplio espectro de discrecionalidad a la autoridad fiscal al aplicar la norma.

El otro aspecto se vincula con las normas que regulan el desarrollo procedimental, por medio del cual se manifiesta el ejercicio de esta potestad de gestión, que implica se normen supuestos de procedencia, así se establezcan otros tipos de medidas preventivas, que en mayor o menor intensidad permitan realizar juicios de valor en la elección de su imposición, mediante la regulación de parámetros que midan la extensión en cuanto a la imposición de este tipo de medidas preventivas.

De manera que, en el lenguaje legal que norma este procedimiento se establecen normativas jurídicas que prescriben parámetros que sujetan a la autoridad en la aplicación de esta medida preventiva a

... realizar un juicio de valor entre lo que se busca alcanzar con su imposición y el derecho que se afectará con la medida a imponer –aplicación del principio de proporcionalidad– o adecuada que resulta la medida que se pretende imponer para alcanzar el fin deseado de entre todas las posibles medidas a utilizar –principio de idoneidad– y lo necesario que resulta su imposición para lograr la continuidad del proceso, esto mediante el mayor respeto a los derechos humanos del imputado–principio de necesidad y mínima intervención. (Valadez, 2004, pp. 5-6)

Lo anterior son supuestos, acotaciones y parámetros que deben regularse de forma precisa y delimitada en la norma jurídica, que establezca un lenguaje legal que dé sustento y certeza en la implementación de esta medida temporal de restricción en el uso de sellos digitales derivada del ejercicio del procedimiento de verificación, y no se deje el ámbito de la discrecionalidad excesiva en manos de la autoridad que aplica la norma jurídica en el ejercicio de estos procedimientos de gestión fiscal y en la implementación de estas medidas preventivas.

La falta de este tipo de correcciones estructurales en la formulación del enunciado legal que regula al domicilio fiscal impacta en la corrección funcional de la norma, lo que impide, como consecuencia, la certeza del derecho, y, por consiguiente, se permite la arbitrariedad, el exceso y que se utilice un procedimiento de policía, en este caso de verificación de domicilio fiscal, para implementar un procedimiento sancionador con consecuencias jurídicas punitivas simulando darles naturaleza de medidas temporales preventivas, con un enfoque meramente recaudatorio.

Al respecto, referente a los sondeos¹² que se aplicaron a conveniencia a distintas muestras aleatorias, existe una clara idea del concepto mipyme, de lo que representan y su importancia e impacto en el ámbito económico nacional. Al igual, existe pleno conocimiento del impacto legal y económico que produce en las mipymes la falta de un lenguaje legal claro y preciso que norme los requisitos y supuestos que debe contener un lugar para ser considerado como domicilio fiscal, lo que genera un amplio margen de apreciación y discrecionalidad por parte del verificador del Servicio de Administración Tributaria, donde consideran que se origina una serie de impactos negativos a este tipo de negociaciones tras el ejercicio de estos procedimientos administrativos, como consecuencia de la restricción temporal del uso de sellos digitales para expedir comprobantes digitales por internet, lo que incide en los derechos humanos.

Por ello es indispensable, a efecto de cumplir con el derecho humano a la seguridad jurídica, como señala Miguel Carbonell (2019, p. 25), que la estructura de las normas jurídicas sea correcta, es decir que el enunciado lingüístico normativo sea claro, comprensible, preciso y determinado, para que se dé la corrección funcional en cuanto al cumplimiento de la norma legal por parte de los contribuyentes y de las autoridades competentes para

12 Al respecto, como técnica de obtención de información se aplicaron sondeos anónimos a conveniencia a tres muestras (dos micros, pequeñas y medianas empresas). A tres docentes del área del derecho fiscal y a dos docentes de la Facultad de Contaduría y Administración, en ambos casos adscritos a la Universidad Autónoma de Querétaro.

su aplicación. Lo anterior permite la certeza del derecho y da paso a la previsibilidad en cuanto al conocimiento pleno del contenido normativo del enunciado legal y que el contribuyente sepa el alcance de su conducta a fin de poder adecuar la misma a la norma jurídica, así como cuál será el comportamiento de la autoridad respecto de esta conducta y sus consecuencias jurídicas.

En caso contrario, que la norma sea vaga, imprecisa e indeterminada, permite que se den significaciones distintas en el contenido normativo que la prescribe, como acontece con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación que regula los supuestos del deber formal del domicilio fiscal, lo que provoca que la autoridad, al ejercer la potestad de gestión por medio del procedimiento de verificación de domicilio fiscal al aplicar ese supuesto normativo, tenga excesiva discrecionalidad, lo que ocasiona imprevisibilidad y falta de certeza ante la falta de esta condición de corrección estructural, que lleva a que la autoridad se exceda en el objeto de esta potestad de gestión al implementar este procedimiento de verificación. De igual manera, que no exista debido proceso, en razón a que este derecho humano está ligado estrechamente al valor de seguridad jurídica, y la protección de esta última “se logra a través del establecimiento y de la garantía efectiva de una serie de derechos fundamentales” (Carbonell, 2019, p. 25), lo que da como resultado que la consecuencia jurídica, en específico, la restricción temporal del uso de sellos digitales, que se generan a través de este procedimiento de verificación, sea excesiva en virtud de que no se establecen en ley con precisión los supuestos de conducta y los parámetros que limiten el actuar de la autoridad en cuanto al cumplimiento del deber formal que se verifica, a su justificación y alcance en la imposición de esta medida preventiva.

Por lo que podemos afirmar que el cumplimiento de cada una de las condiciones que integran las dimensiones objetiva y subjetiva, son requerimientos que forzosamente se deben cumplir para poder concretar el derecho humano a la seguridad jurídica, ya que sin “seguridad jurídica no puede haber crecimiento económico, protección de los derechos de los trabajadores, respeto a la libertad de las personas o control del poder de las autoridades” (Carbonell, 2019, p. 25).

En este sentido,

... la seguridad jurídica va a implicar entonces la certeza para el individuo de que su situación no será modificada más que por procedimientos previamente establecidos y, como consecuencia, no va a estar sometido a arbitrariedades ya que va a saber en todo momento cuáles son sus derechos y cuáles son sus obligaciones y la parcialidad o el capricho de las autoridades no lo va a afectar. (Hallivis, 2009, p. 340)

Empero, el derecho humano a la seguridad jurídica “no solo implica que sepamos a qué atenernos respecto de los demás y cómo comportarnos con ellos, sino que, en un Estado de derecho, *implica también que tengamos certeza de como actuarán, respecto de nosotros*” (Hallivis, 2009, p. 340), las autoridades que aplicarán la norma jurídica a través de los procedimientos de verificación de domicilio fiscal.

Lo anterior se logrará a partir de enunciados legales claros, precisos y delimitados, que cumplan con las condiciones estructurales, funcionales y de certeza de la hipótesis normativa, que será lo que haga la diferencia “entre la decisión caprichosa y autoritaria del más fuerte y la decisión de poder ajustada al derecho” (Álvarez, 2015, p. 42), que implique enunciados prescriptivos que comuniquen a través de una codificación adecuada un discurso legal de respeto al derecho humano a la seguridad jurídica.

Conclusiones

Una vez realizado el análisis desde los enfoques planteados del ejercicio de la potestad de gestión, materializada por medio del procedimiento de verificación de domicilio fiscal, y de la consecuencia jurídica consistente en la medida de restricción temporal del uso de certificados de sellos digitales para la expedición de comprobantes digitales por internet, a la luz de las exigencias estructurales, funcionales y de certeza que debe cumplir la norma jurídica para concretar el valor seguridad jurídica, arribamos en la presente investigación a las siguientes conclusiones:

Desde el ámbito del lenguaje legal sustantivo que sirve de sustento primario para el ejercicio de esta potestad de gestión, no existe un discurso legal que establezca o regule los supuestos o parámetros de forma precisa y determinada, lo que provoca la existencia de expresiones normativas ambiguas, es decir, es un lenguaje legal que admite distintas interpretaciones y genera incertidumbre, confusión o falta de certeza, lo cual incide en el ámbito de aplicación del enunciado legal que norma el ejercicio del procedimiento de verificación de domicilio fiscal. Por tanto, incide de forma negativa en uno de los principios de corrección estructural del derecho humano a la seguridad jurídica como es el de *lege manifesta*, que exige el planteamiento claro y determinado de los enunciados legales.

Como consecuencia de esta falta de claridad y de precisión en el enunciado legal que norma los supuestos de domicilio fiscal, se genera ambigüedad en su significación, lo que permite, dentro del ejercicio de esta potestad de verificación, un amplio espectro de discrecionalidad a la autoridad verificadora al interpretar y aplicar el enunciado legal que propicia falta de certeza en el derecho, y ante esta ambigüedad se permite arbitrariedad y exceso en el desarrollo de este procedimiento y en la aplicación de esta medida de restricción temporal, lo que le impide dar un tratamiento distinto a diferentes empresas como son las mipymes.

Derivado de las interpretaciones contradictorias que emiten los tribunales jurisdiccionales al dirimir controversias litigiosas respecto a la naturaleza y los efectos de este tipo de medidas de restricción, se parte del enfoque temporal, es decir, en cuanto a la duración de esta medida para indicar si es un acto de molestia o de privación. Lo que se traduce en que se omita el estudio de la naturaleza y del impacto real que produce esta medida de restricción, aunado a la falta de un lenguaje legal claro y preciso en la norma tributaria, en cuanto a los supuestos que normen con precisión el deber formal que se verifica.

Derivado de la falta de precisión y determinación en la norma jurídica que regula el objeto o alcance de este procedimiento de gestión, que es constatar los datos proporcionados

por el contribuyente ante el registro federal de contribuyentes, se propicia que la autoridad fiscal, al aplicar la norma por medio del ejercicio del procedimiento de verificación de domicilio fiscal, se exceda en el objeto y alcance de esta potestad de verificación, y considere supuestos que solo se pueden constatar e investigar por medio de una facultad de comprobación.

Así mismo, se afecta el desarrollo del procedimiento de verificación al limitarse el ejercicio pleno del derecho humano al debido proceso como derecho fundamental, que está ligado de forma inseparable con el derecho humano a la seguridad jurídica, en virtud de que no existe previsibilidad, es decir, no hay conocimiento pleno de la norma por parte del contribuyente en el cumplimiento del deber formal, lo que le impide ajustar su actuar a la misma, y, por tanto, le impide argumentar con un conocimiento preciso y pleno de la norma jurídica que regula o establece la pauta de conducta como obligación formal fiscal referente al domicilio fiscal.

De esta manera, derivado de este lenguaje legal impreciso e indeterminado la consecuencia jurídica de restricción temporal al uso de certificados de sellos digitales, que se implementa por medio de la facultad de gestión de la autoridad en el ejercicio del procedimiento de verificación de domicilio fiscal, vulnera el derecho humano a la seguridad jurídica.

Esta investigación se plantea como parámetro para modificar el discurso legal del Estado, es decir, diseñar políticas públicas que impliquen potestades de policía en el ámbito tributario, por medio de nuevos marcos normativos que incidan en esta problemática con respeto al derecho humano a la seguridad jurídica y a la equidad en cuanto a los sujetos destinatarios de este lenguaje legal, como son las micro, pequeñas y medianas empresas, y las autoridades que aplican estos enunciados legales.

Por tanto, se hace necesario el establecimiento de un lenguaje legal que norme al deber formal de domicilio fiscal, así como a las consecuencias legales de incumplimiento, por medio de parámetros precisos y determinados que permitan al administrado conocer a cabalidad el alcance del enunciado legal que establece la obligación formal que le permita poder ajustar su conducta al mismo, así como conocer el alcance del actuar de la autoridad que evite conceder a esta un amplio espectro de discrecionalidad al aplicar el enunciado normativo, a fin de impedir un actuar excesivo y arbitrario al aplicar la norma jurídica dentro del ejercicio de esta potestad de gestión.

De igual forma, se plantea el establecimiento de un lenguaje que regule por medio de enunciados legales parámetros precisos y determinados de los supuestos de omisión; consecuencias jurídicas en donde se permita y se obligue a la autoridad, al aplicar la norma jurídica, a valorar los supuestos de incumplimiento con base en la distinción de cada sujeto omisor como son las mipymes, y el grado de extensión con el que se impone la medida de restricción temporal del uso de certificados de sellos digitales, que justifiquen la necesidad, idoneidad y el grado de extensión en la imposición de esta medida temporal con efectos restrictivos.

Referencias

- Álvarez Ledesma, M. I. (2015). *Introducción al derecho*. McGraw-Hill.
- Augecorp (2019). *El desvío de poder en las visitas de verificación para constatar los datos proporcionados al RFC*. <https://augecorp.com.mx/3243/>
- Carbonell, M. (2019). *El debido proceso en México: Análisis de los artículos 14 y 16 constitucionales*. Tirant lo blanch.
- Carreras Schabauer, N. (2011). Medidas de policía administrativa y régimen jurídico del servicio público: uso de las medidas correctivas en el Perú. *Revista de la Facultad de Derecho*, (67). <https://heinonline.org/HOL/landingpage?Handle=hein.journals/derecho67&div=27&id=&page=>
- Centeno Canto, G. (2019). *Procedimientos administrativos: un bosquejo jurídico de principios de siglo*. Flores.
- Díaz Reyes, A. y Aguado Romero, G. (2018). La tramitación autónoma del procedimiento tributario sancionador en México en el contexto del respeto al derecho humano a la seguridad jurídica. *Revista digital de Derecho Administrativo*, (20). <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/Deradm/article/view/5466>
- Ferrada Bórquez, J. C. (2007). Las potestades y privilegios de la administración pública en el régimen administrativo chileno. *Revista de Derecho (Valdivia)* 20 (2), 38. <https://www.revistaderechovaldivia.cl/index.php/revde/article/view/707>
- Gabilex (2017). Las medidas preventivas en el procedimiento administrativo ambiental. *Revista del Gabinete jurídico de Castilla-La Mancha*, (12), 179-213. https://gabilex.castillalamancha.es/sites/gabilex.castillalamancha.es/files/pdfs/articulo_individiv_laura_viviana.pdf
- Gaceta del Senado (2004). Iniciativas de Ciudadanos Senadores. *Gaceta*, LIX (1SPO-49/1227). https://www.senado.gob.mx/64/gaceta_del_senado/documento/1227
- González, A. (2020). Ven abuso del SAT al cancelar sellos digitales. *Revista Reforma*. <https://www.reforma.com/aplicacioneslibre/articulo/default.aspx?Id=1861649&m-d5=466b0407d4774bbad47200dcc09ddb79&ta=0dfdbac11765226904c16cb9ad-1b2efe>
- Hallivis Pelayo, M. (2009). *Teoría general de la interpretación* (3ª ed.). Porrúa.

- Inegi (2020). *Inegi presenta los resultados definitivos de los censos económicos 2019, Censos económicos 2019*. https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2020/otrtemecon/ceneconresdef2019_Nal.pdf
- Ivanega, M. M. (2008). Consideraciones acerca de las potestades administrativas en general y de la potestad sancionadora. *Revista de Derecho Administrativo*, (4). <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/download/14528/15138/>
- López Olvera, M. A. (2013). *La responsabilidad administrativa de los servidores públicos en México*. UNAM. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3370-la-responsabilidad-administrativa-de-los-servidores-publicos-en-mexico>
- Olano García, H. A. (2010). La policía administrativa. *Revista logos ciencia y tecnología*, (2). <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4163928.pdf>
- Ortega Maldonado, J. M. (2004). *Primer curso de derecho tributario mexicano*. Porrúa.
- Pérez Luño, A. E. (2000). La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia. *BFD: Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*, (15). <https://biblioteca.ce-jamerica.org/bitstream/handle/2015/2606/eserv.pdf?Sequence=1&isallowed=y>
- Ramírez Roa, L. A. (2018). *El debido proceso como un derecho humano*. INEJ.
- Real Academia Española (s. f.). Potestad, constatar, comprobar. En *Diccionario de la lengua española*. RAE.
- González Salas Campos, R. (1995). *Los delitos fiscales*. Pérez Nieto Editores.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Resolución Miscelánea Fiscal (2021). *Regla 2.2.4*. <https://www.sat.gob.mx/cs/Satellite?Blobcol=urldata&blobkey=id&blobtable=mungoblobs&blobwhere=1579314573081&ssbinary=true>
- Serra Rojas, A. (2004). *Derecho Administrativo*. Porrúa.
- Valadez Díaz, M. (2004). *Medidas cautelares*. Flores.

Normativa

Código Fiscal de la Federación, artículo 27, apartado B, fracciones I, II, III; artículo 27, apartado C, fracción I, II; artículo 49; artículo 17-H-bis, último párrafo; artículo 79,

fracción VI en relación con el 80 fracción I; artículo 81 fracción VI en relación con el artículo 82, fracción VI; 17-H-Bis fracción VI; artículo 17-H fracción X; artículo 17-H BIS y 17-H BIS fracción VI. México, *Diario Oficial de la Federación*, 8 de diciembre de 2020, http://www.diputados.gob.mx/leyesbiblio/pdf/8_110121.pdf

Tesis VI.3º. A.J/61, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. IV, enero de 2017, p. 2205.

Tesis 2a./J. 22/2020, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, marzo de 2020, p. 459.

Tesis I.20o.A.17 A, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. IV, marzo de 2018, p. 3336.

Tesis 2a./J. 1/2021, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima época, t. II, marzo de 2021, p. 1687.

Tesis 2a./J. 2/2018, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima época, t. II, marzo de 2018, p. 1433.

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

Tesis IV.1o.A.52 A, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. IV, enero de 2017, p. 2815.

Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Sentencia de 11 de julio 2018. http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/criteriosnsaj/Criterios-Administrativos-y-Juris-diccionales/2018/59-2018-CTN-SCAJ-resultado1/sentencia_version_publica_cj_59_2018.pdf

Recibido el 02 de julio de 2021

Aprobado par 1 el 19 de septiembre de 2021

Aprobado par 2 el 07 de julio de 2021.

Para citar este artículo: Díaz Reyes, A. y Aguado Romero, G. (2022). Restricción temporal al uso de certificados de sellos digitales, como consecuencia jurídica en el ejercicio del procedimiento de verificación de domicilio fiscal, y su incidencia en el derecho humano a la seguridad jurídica. *Revista de Derecho Fiscal*, 21 (1), 145-166