



**UNIVERSIDAD MICHOACANA DE  
SAN NICOLÁS DE HIDALGO.**

**FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS  
ADMINISTRATIVAS.**



**DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO DE LA  
FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS  
ADMINISTRATIVAS**

**MAESTRIA EN FISCAL**

**TESIS:**

**CARTAS INVITACIÓN, PRÁCTICAS ILEGALES DEL SERVICIO DE  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE  
MAESTRO EN FISCAL**

**PRESENTA:**

**LIC. GERARDO VIEYRA SANCHEZ**

**DIRECTOR DE TESIS:**

**DR. JOSÉ LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ**

# ÍNDICE

## Contenido

RESUMEN .....	3
SUMMARY .....	4
INTRODUCCIÓN .....	5
CAPITULO I. ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN. ....	9
Objetivo General.....	9
Objetivo Particulares.....	9
Instrumentos de Investigación .....	9
Planteamiento del Problema.....	9
Problematización .....	10
Hipótesis.....	12
Justificación .....	12
Preguntas de Investigación.....	13
Cuadro de Congruencias Metodológicas.....	13
Materiales a utilizar .....	15
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO. ....	17
2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	17
2.1.1 Artículos Constitucionales relacionados con el tributo en México. ....	20
2.2 Jerarquía Normativa de las Leyes Fiscales en México. ....	21
2.3 Principios Constitucionales del tributo o de los impuestos.....	24
2.3.1 Principio de legalidad o reserva de ley.....	25
2.3.2 Principio de generalidad.....	26
2.3.3 Principio de obligatoriedad. ....	27
2.3.4 Principio de destino al gasto público. ....	27
2.3.5 Principio de proporcionalidad tributaria.....	28
2.3.6 Principio de equidad tributaria.....	29
2.4 Antecedentes de los Impuestos en México. ....	31
2.4.1 Época prehispánica. ....	31
2.4.2 Virreinato.....	31
2.4.3 México independiente. ....	32
2.4.4 Porfiriato, Revolución Mexicana y siglo XX. ....	33

2.5 Aspectos Generales de los Impuestos.....	34
2.5.1 Contribuciones.....	34
2.5.2 Elementos de los impuestos.....	36
2.5.3 Clasificación de los impuestos.....	38
2.6 Estado e impuestos.....	39
2.6.1 La administración pública.....	40
2.6.2 La Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	43
2.6.3 El Servicio de Administración Tributaria.....	44
2.7 El acto administrativo.....	48
2.8 Facultades de las autoridades fiscales.....	52
2.8.1 Facultades de comprobación.....	54
2.8.2 Facultades de liquidación.....	55
2.8.3 Facultades de gestión.....	56
2.9 Legislación aplicable a los actos administrativos.....	58
2.9.1 Ley Federal de Procedimiento Administrativo.....	58
2.9.2 Código Fiscal de la Federación.....	59
2.9.3 Reglamento del Código Fiscal de la Federación.....	59
2.9.4 Resolución Miscelánea Fiscal.....	60
2.10 Cartas invitación.....	61
2.10.1 Naturaleza jurídica de las cartas invitación.....	62
CAPITULO III. PRÁCTICAS ILEGALES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	64
3.1 Cartas invitación.....	64
3.1.1 Supuestos y formas en qué se emiten las cartas invitación.....	68
3.1.2 Razonamiento de la autoridad fiscal para la existencia de las cartas invitación.....	69
3.1.3 Efectos de las cartas invitación en la recaudación de ingresos por parte del SAT.....	71
3.1.4 ¿Qué sigue después de recibida una carta invitación?.....	75
3.1.5 Medios de defensa legal contra las cartas invitación.....	82
3.1.6 Criterios y tesis jurisprudenciales.....	83
3.2 Analisis de la ilegalidad de las cartas invitación.....	91
CONCLUSIONES.....	102
BIBLIOGRAFÍA.....	107

## RESUMEN

El Servicio de Administración Tributaria, al ser un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lleva a cabo actos administrativos que le permiten recaudar los ingresos necesarios para cubrir el gasto público de la Federación. Así, las autoridades fiscales cuentan con diversas facultades establecidas en la legislación que les permiten cumplir con su principal función, la recaudación de impuestos.

Al respecto, las cartas invitación emitidas y enviadas por el Servicio de Administración Tributaria, se configuran como un acto propio de la autoridad fiscal con la intención de invitar al contribuyente a una autocorrección siempre que se haya advertido, a consideración de la autoridad, la posible existencia de irregularidades en el cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes. Además, estas cartas invitación tienen la característica de ser optativos, es decir, son actos que los contribuyentes pueden acatar o no ya que no se configuran como actos definitivos de la autoridad fiscal.

Así, la jurisprudencia tanto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, han considerado que, por el propio carácter opcional de las cartas invitación y que las mismas no constituyen una resolución definitiva de autoridad, no se realiza un daño a la esfera jurídica del contribuyente. Sin embargo, estas cartas invitación emitidas por la autoridad fiscalizadora violentan el principio de legalidad consagrado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, además de que menoscaban el derecho de la seguridad jurídica de los contribuyentes, ya que estas carecen de fundamentación alguna en las diversas normas fiscales al no existir precepto legal en ningún ordenamiento normativo que pueda servir de base legal para el acto de autoridad y que faculte a la autoridad fiscal para que emita y envíe estas invitaciones a los contribuyentes, aunado a esto, la autoridad fiscal puede caer en prácticas de hostigamiento al mandar reiteradamente estas invitaciones a un mismo contribuyente a través de su Buzón Tributario.

## SUMMARY

The Tax Administration Service, being a decentralized body of the Secretary of Hacienda and Public Credit, carries out administrative acts that allow it to collect the necessary revenues to cover the public expenditure of the Federation. Thus, the tax authorities have various powers established in the legislation that allow them to fulfill their main function, the collection of taxes.

In this regard, invitation letters issued and sent by the Tax Administration Service, are configured as an act of the tax authority with the intention of inviting the taxpayer to a self-correction provided that it has been warned, for the consideration of the authority, the possible existence of irregularities in the fulfillment of tax obligations borne by taxpayers. In addition, these invitation letters have the characteristic of being optional, that is, they are acts that the taxpayers can abide by or not since they are not configured as definitive acts of the tax authority.

Thus, the jurisprudence of both the Supreme Court of Justice of the Nation and the Federal Court of Administrative Justice had considered that, due to the very optional nature of the invitation letters and that they do not constitute a final resolution of authority, no harm is done to the legal sphere of the taxpayer.

However, these invitation letters issued by the supervisory authority violate the principle of legality enshrined in articles 14 and 16 of the Political Constitution of the United Mexican States, in addition to undermining the right to legal security of taxpayers, since these lack any basis in the various tax rules as there is no legal precept in any regulatory system that can serve as a legal basis for the act of authority and that empowers the tax authority to issue and send these invitations to taxpayers, in addition to this, the tax authority can fall into harassment practices by repeatedly sending these invitations to the same taxpayer through their Mailbox tributary.

palabras clave: Fisco, Contribuyentes, Autoridad Fiscal, Practicas ilegales, Impuestos.

# INTRODUCCIÓN

Las cartas invitación emitidas por el Servicio de Administración Tributaria siguen siendo un tema que preocupa tanto a contribuyentes como a estudiosos de la materia fiscal, pues a pesar de que son un mecanismo usado por la autoridad fiscal desde hace ya varios años, su legalidad sigue siendo cuestionada por diversos motivos que serán presentados en el desarrollo de la presente investigación.

Por lo que se habrá de estudiar los razonamientos expuestos por parte de la autoridad fiscal para la existencia y emisión de las cartas invitación, así como determinar si estas cuentan realmente con la legalidad que todo acto y de autoridad debe observar, así como determinar cómo estas realmente afectan y menoscaban los derechos de los contribuyentes.

Primeramente, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la ley fundamental de un Estado, por lo que tiene un rango superior al resto de las leyes del sistema jurídico de una Nación, y en el cual se define el régimen político y delimita los poderes e instituciones de esa organización política, así como reconoce los derechos y libertades de los ciudadanos y personas que se encuentren en el territorio nacional.

De igual manera, el artículo 133 Constitucional contiene el principio de supremacía constitucional en el que se establece que la Constitución Política será la máxima ley dentro del territorio nacional mientras que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente debajo de ella y por encima de las leyes generales, federales y locales.

Además, dentro de esta ley fundamental, el artículo 31 fracción IV establece la obligación que ha de cumplir los mexicanos de contribuir al gasto público conforme a las leyes previamente impuestas por el Congreso de la Unión (como parte de su potestad tributaria de imponer contribuciones según el artículo 73 fracción VII Constitucional), estableciéndose la base constitucional y legal de las contribuciones e impuestos en México.

Por lo que el pago de contribuciones e impuestos resulta una obligación a nivel constitucional para todas las personas tanto físicas como personas morales que se encuentren en territorio nacional, de contribuir para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y del Municipio en que residan, y lo harán de manera proporcional y equitativa según dispongan las leyes y bajo la observancia de los principios constitucionales tributarios, como el principio de legalidad, el de generalidad, el de obligatoriedad, el de destino al gasto público, el de proporcionalidad tributaria y el de equidad tributaria.

Al respecto de los principios tributarios, estos se encuentran contenidos en el artículo 31 fracción IV Constitucional, y deben ser observados por el Poder Legislativo al momento de establecer una contribución o impuesto pues estos principios ponen un límite al poder tributario del Estado, esto para proteger a los contribuyentes y sus derechos de las arbitrariedades de las autoridades del Estado.

Así, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación establece la clasificación de las contribuciones, siendo estos las aportaciones de seguridad social, los derechos, contribuciones de mejoras y los impuestos. Así, los impuestos son todo ingreso que percibe el Estado a cargo de los sujetos obligados por las leyes establecidas y que servirán para sufragar el gasto público.

Cabe mencionar que los impuestos, al ser un tipo de contribución, cuentan con elementos esenciales que le son inherentes para cumplir a cabalidad el principio de legalidad tributaria, por lo que todas las normas que establezcan impuestos deben considerar lo establecido por el primer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, en donde las contribuciones han de establecer de manera expresa su sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y su época de pago.

Ahora bien, el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que a su vez es una de las secretarías de Estado por medio de las cuales el Poder Ejecutivo lleva a cabo sus facultades de administración pública; y, como ente que forma parte de la administración pública, el SAT lleva a cabo actos administrativos conforme a las facultades que las normas dicten.

De esta forma, el Servicio de Administración Tributaria también tiene la calidad de autoridad fiscal ya que es una unidad administrativa del Poder Ejecutivo dotada por la legislación para llevar a cabo actos que le permitan recaudar los ingresos necesarios para cubrir el gasto público, contando además con ciertas facultades conferidas en la legislación para conseguir su principal propósito, la recaudación de ingresos a través del cobro de impuestos en donde podrá realizar actos a través de sus facultades de comprobación, de gestión y de liquidación.

Sin embargo, estas facultades de las autoridades fiscales deben de seguir cabalmente con el principio de legalidad contenido en el artículo 16 primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que el ejercicio de estas significa actos de molestia para los gobernados o contribuyentes que incluyen prácticas de visitas a los domicilios de los sujetos pasivos, requerimientos de documentación e información, revisión de contabilidad, etc., a fin de comprobar que efectivamente se estén cumpliendo con las obligaciones fiscales.

Finalmente, las cartas invitación emitidas y enviadas por el Servicio de Administración Tributaria, se configuran como un acto propio de la autoridad fiscal con la intención de invitar al contribuyente a una autocorrección siempre que se haya advertido, a consideración del SAT, la posible existencia de irregularidades en el cumplimiento de obligaciones fiscales, además de ser actos que los contribuyentes pueden acatar o no ya que estos no constituyen actos definitivos de la autoridad fiscal.

No obstante, las cartas invitación siguen siendo actos de molestia que afectan los derechos de los contribuyentes y que carecen de un debido fundamento en los diversos ordenamientos jurídicos fiscales que le den un verdadero sentido de legalidad.

De esta forma, en el capítulo uno de la presente investigación, se abordarán todos los lineamientos metodológicos que los cánones administrativos y fiscales consideran, detallando paso a paso los procesos que fueron llevando la investigación en la ciencia de lo fiscal y que fundamentan las líneas más importantes de todo proceso de investigación científica.

En este mismo orden de ideas, en lo que respecta al capítulo dos, en este apartado se realizará una fundamentación de todos los puntos científicamente relacionados con el grueso del tema denominado “Marco Teórico”. En dicho capítulo se encuentra la fundamentación y motivación de la investigación en la ciencia de lo fiscal, base primordial que correlaciona el capítulo uno con el capítulo dos, y así profundizar en la ciencia.

Respecto al capítulo tres, se realizará un análisis de los diferentes elementos que constituyen las cartas invitación para así poder establecer su naturaleza jurídica y determinar si efectivamente son verdaderas resoluciones fiscales que no cumplen con el principio de legalidad que todo acto de autoridad debe contener.

# CAPITULO I. ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN.

## **Objetivo General**

Analizar la naturaleza jurídica de las cartas invitación emitidas por el Servicio de Administración Tributaria para determinar si estas constituyen verdaderas resoluciones.

## **Objetivo Particulares**

- Examinar la naturaleza jurídica de las cartas invitación.
- Demostrar la ilegalidad de las cartas invitación.
- Analizar la relación de las cartas invitación entre la ley y la Resolución Miscelánea Fiscal.
- Determinar las violaciones a la esfera jurídica de los contribuyentes cuando estos reciben una carta invitación.

## **Instrumentos de Investigación**

Como en todo proceso de investigación se hará uso del método deductivo e inductivo. En la ciencia de lo fiscal, el trabajo de campo y las encuestas realizadas serán los instrumentos básicos para llevar a cabo la recopilación de los datos; los cuales nos servirán de sustento para darle validez a esta investigación de manera científica.

## **Planteamiento del Problema**

Las cartas invitación emitidas por el Servicio de Administración Tributaria constituyen verdaderos actos ilegales, sin embargo, los contribuyentes al recibir tales resoluciones desconocen que estas carecen de la debida fundamentación y

motivación que exigen los ordenamientos legales. Por tal motivo, resulta de gran importancia tener presente que estas no tienen la misma fuerza legal que un requerimiento o una visita domiciliaria.

## **Problematización**

En la actualidad, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de su brazo rector el Servicio de Administración Tributaria (SAT) busca la manera de lograr un incremento en la recaudación de sus ingresos tributarios; sin embargo, pese a las reformas y adecuaciones que se han realizado a lo largo de los años, esta autoridad sigue buscando la manera de recaudar recursos con el menor gasto posible por lo cual se implementó el envío de las cartas invitación dirigidas a los contribuyentes cuando la autoridad fiscalizadora detecta inconsistencias en sus registros, en los datos que presentan los contribuyentes al darse de alta en el Registro Federal de contribuyentes (RFC), en depósitos o transferencias que no han sido declaradas o que existen mayores ingresos a los declarados (discrepancia fiscal) y ante la falta de alguna declaración ya sea provisional o anual, a través de la Administración General de Recaudación, la Administración Central de Promoción y Vigilancia del Cumplimiento o las Administraciones Desconcentradas de Recaudación, en términos de lo dispuesto por los artículos 16, fracción XV, 17, apartado B y 18, fracción I del RISAT.

Cuando se recibe una carta invitación, se debe tomar en cuenta que éstas no tienen la misma fuerza legal que un requerimiento o una visita domiciliaria, por lo que su atención es totalmente optativa y, de acuerdo con los ministros de la Segunda Sala del Máximo Tribunal, estas cartas son solamente un acto declarativo y se utilizan para que la autoridad invite o exhorte al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas presentándole una propuesta de pago; a pesar de lo anterior, se debe de tener un cuidado en su atención, dado que la Autoridad Fiscal puede iniciar una Auditoria respecto a los ingresos o contabilidad del Contribuyente invitado ya que es un mecanismo que usa el SAT para incentivar a los contribuyentes a hacer algo de manera voluntaria, como comprobar el

cumplimiento de sus obligaciones fiscales o aclarar información que la autoridad observe como atípica. En este sentido la resolución que desestima la petición aclaratoria generada por la previa carta invitación tampoco es un acto que ocasione un perjuicio a la esfera jurídica del contribuyente, por esto se dice que no es susceptible de impugnarse en el juicio contencioso administrativo siempre y cuando no materialice algunos supuestos de impugnación como por ejemplo causar un agravio en materia fiscal.

Para conocer algunos de los efectos positivos y negativos de estos tratamientos especiales, centraremos nuestro estudio en las cartas invitación; de la cual se desprenden algunas problemáticas como el de la indebida o carente fundamentación y motivación, las cuales han sido causantes de polémica ya que existen contribuyentes que han logrado desvirtuar el aparente o inexistente riesgo fiscal ante las mismas, distorsionando con ello el objetivo principal de dichas cartas invitación, las cuales fueron creadas para lograr una mayor recaudación con el menor gasto posible y sin la necesidad de ejercer técnicamente sus facultades de comprobación al poner al alcance los medios electrónicos de los contribuyentes como lo son el buzón tributario.

El ignorar estas cartas invitación emitidas por la autoridad, puede parecer que otorga un beneficio menor; pero al no existir en ley, permite que los contribuyentes no sólo no paguen las multas, sino que puedan hacer que obliguen a la autoridad a iniciar su facultad de comprobación de manera formal, e incluso, en el peor de los casos para la autoridad, decretar su nulidad. Ahora bien, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo siguiente respecto a las cartas invitación:

“...no constituye una resolución definitiva impugnabile en el juicio contencioso administrativo, conforme al artículo 14, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues se trata únicamente de un acto declarativo a través del cual la autoridad exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas, acogiéndose a los beneficios establecidos por la regla de la Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente, y

presentándole una propuesta de pago que no le ocasiona un perjuicio real en su esfera jurídica...”<sup>1</sup>

En este sentido, según (Silva, 2016), las cartas invitación producen que:

“Si el contribuyente formula una solicitud de aclaración respecto del contenido de aquella y la autoridad fiscal, al contestar establece situaciones reales, concretas y presentes en las que define que el peticionario está ubicado en la hipótesis normativa que prevé la obligación de presentar alguna declaración y el consecuente pago de una contribución, es innegable que esa situación ya no podrá ser revocada ni modificada, acorde con el principio de presunción de legalidad; motivo por el cual, esa decisión constituye una resolución definitiva que causa un agravio en materia fiscal, impugnabile vía juicio contencioso administrativo”<sup>2</sup>

## **Hipótesis**

Las cartas invitación emitidas por el servicio de administración tributaria son actos ilegales carentes de la debida fundamentación y motivación que establece la carta magna en sus numerales 14 y 16 por tal motivo se debe declarar su nulidad lisa y llana.

## **Justificación**

Se entiende que las autoridades fiscales tienen diversas facultades y bajo el principio de legalidad estas solo pueden hacer lo que la ley expresamente les permita, sin embargo, si no existe un fundamento por parte de las autoridades fiscales para emitir y notificar las cartas invitación, tales invitaciones se entienden como un procedimiento informal a través del cual la autoridad busca un acercamiento con los contribuyentes, por lo cual estas causan un estado de inseguridad jurídica ya que la autoridad ejerce cierta presión a los contribuyentes

---

<sup>1</sup> Décima Época, 2a./J. 62/2013 (10a.), Libro XXI Tomo I, junio de 2013, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

<sup>2</sup> Silva, Carlos Rubén. "La carta invitación del SAT." Fecha de consulta: 27 de marzo de 2021]. Disponible en: <https://mejorabogado.mx/2016/03/23/carta-invitation/>

para autocorregirse, y si no lo hicieren, estas podrán ejercer sus facultades de comprobación a pesar de que no existe un procedimiento que las regule, exceptuando algunas disposiciones que se establecen en la Ley del Servicio de Administración Tributaria y en el RISAT, donde prevén que algunas administraciones desconcentradas puedan emitir estas cartas y notificarlas pero en realidad en la legislación fiscal no se prevé un procedimiento en concreto.

Así, este es uno de los grandes problemas de las cartas invitación puesto que no contienen la debida fundamentación y motivación violentando los derechos del contribuyente, además de que no existe ordenamiento legal alguno que le establezca a la autoridad hasta dónde puede llegar su rango de acción con estas cartas invitación, creándose así un estado de inseguridad jurídica puesto que no atiende al principio de seguridad jurídica donde el gobernado sepa a qué atenerse respecto de lo que dispone la ley y respecto de las actuaciones de la autoridad

### **Preguntas de Investigación**

¿Cuál es el argumento, por parte de la autoridad fiscal, para la existencia de las cartas invitación?

¿Cuáles son las áreas autorizadas para emitir cartas invitación o exhortos a contribuyentes?

¿Las cartas invitación constituyen verdaderas resoluciones fiscales?

¿En qué supuestos la autoridad fiscal decide emitir una carta invitación?

¿Qué efecto han tenido las cartas invitación en la recaudación por parte del SAT?

### **Cuadro de Congruencias Metodológicas**

<b>TÍTULO</b>	<b>OBJETIVOS GENERALES</b>	<b>OBJETIVOS ESPECÍFICOS</b>	<b>PREGUNTAS</b>	<b>HIPÓTESIS.</b>
---------------	----------------------------	------------------------------	------------------	-------------------

<p>Cartas invitación, prácticas ilegales del servicio de administración tributaria.</p>	<p>Analizar la naturaleza jurídica de las cartas invitación emitidas por el Servicio de Administración Tributaria para determinar si estas constituyen verdaderas resoluciones.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examinar la naturaleza jurídica de las cartas invitación.</li> <li>• Demostrar la ilegalidad de las cartas invitación.</li> <li>• Analizar la relación de las cartas invitación entre la ley y la Resolución Miscelánea Fiscal.</li> <li>• Determinar las violaciones a la esfera jurídica de los contribuyentes cuando estos reciben una carta invitación.</li> </ul>	<p>1. ¿Cuál es el argumento, por parte de la autoridad fiscal, para la existencia de las cartas invitación?</p> <p>2. ¿Cuáles son las áreas autorizadas para emitir cartas invitación o exhortos a contribuyentes?</p> <p>3. ¿Las cartas invitación constituyen verdaderas resoluciones fiscales?</p> <p>4. ¿En qué supuestos la autoridad fiscal decide emitir una carta invitación?</p>	<p>Las cartas invitación emitidas por el servicio de administración tributaria son actos ilegales carentes de la debida fundamentación y motivación que establece la carta magna en sus numerales 14 y 16 por tal motivo se debe declarar su nulidad lisa y llana.</p>
---	---	---	---	--

			5. ¿Qué efecto han tenido las cartas invitación en la recaudación por parte del SAT?	
--	--	--	--	--

### **Materiales a utilizar**

Para la realización del presente trabajo se harán uso de diferentes materiales que servirán para la obtención y recopilación de información, por lo que, al ser una investigación de tipo teórica, se utilizarán los materiales documentales siguientes:

I. Bibliográficas:

- a) Libros
- b) Manuales
- c) Tesis de licenciatura, maestría y doctorado
- d) Páginas web
- e) Leyes, reglamentos, códigos y demás documentos jurídicos.

II. Hemerográficas:

- a) Periódicos
- b) Revistas
- c) Panfletos
- d) Semanarios

Tales materiales servirán como fuente de información además de proporcionar datos precisos que servirán como una guía o referente dentro campo de estudio del problema planteado en la investigación.

A su vez, el método de investigación a utilizar en el presente trabajo, será el denominado proceso deductivo además del método inductivo.

Ahora bien, la metodología utilizada se fundamenta en la literatura referente a la investigación, considerando como eje la obra “Metodología de la investigación” de Roberto Hernández Sampieri<sup>3</sup>

Es importante destacar que una vez cubiertos los lineamientos metodológicos que marca el rigor en la investigación en la ciencia de lo fiscal, pasaremos a fundamentar y darle validez a lo que es el conocimiento científico en la disciplina fiscal pasando al capítulo número dos denominado “marco teórico”.

---

<sup>3</sup> HERNANDEZ, Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación, Ed. Mc Graw Hill. Tercera Edición, México, 2003.

## **CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO.**

Todo proceso en la investigación científica tiene que tener una validez y peso tanto en la parte teórica como en la parte práctica, es por eso que como una continuación del aspecto metodológico que se revisó en el capítulo primero damos pie a lo que es este capítulo denominado marco teórico, en donde se dará inicio con el apartado en el que se abordará todo lo referente a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el ámbito fiscal.

### **2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**

Tras la guerra del movimiento de independencia de México, en 1824 fue promulgada una constitución de carácter jurídico y político que tuvo como fin principal el de declarar a México como país independiente. Dicha constitución estuvo conformada por siete títulos y 171 artículos, en cuyo contenido se establecía la existencia de diecinueve estados centralistas. La creación de este documento fue influenciada por tres documentos: la Constitución de Cádiz, la Constitución de los Estados Unidos y el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814. Tal Constitución fue la primera de México como país independiente, incluso en su primer artículo, se puede leer “La nación mexicana es para siempre libre e independiente del gobierno español y de cualquiera otra potencia.”

Algunos de los artículos más significativos son los primeros seis pues declaran a México como país libre e independiente, establecen los alcances del territorio, proclama una sola religión, definen los estados de la República además de establecer la división del poder del Estado de forma tripartita en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Ahora bien, la constitución que rige hasta la actualidad al Estado Mexicano es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgada el 5 de febrero de 1917, fue la primera Constitución en el mundo en incorporar los derechos sociales como garantías constitucionales. Esta Carta Magna fue el resultado de la Revolución Mexicana, en la cual se vieron plasmados las principales ideologías que caracterizaron a este movimiento social tales como la no reelección, la eliminación

de monopolios, la reforma agraria restituyendo las tierras a los campesinos y protección a los trabajadores.

Así, en su artículo 3º, se garantiza una educación laica, obligatoria y gratuita, en la que no tuviera participación el clero, mientras que en el artículo 27, establece la soberanía nacional sobre sus recursos naturales, incluidos los del subsuelo y sentó las bases para una profunda reforma agraria para que los pueblos y comunidades rurales recuperarán sus tierras, bosques y aguas o las adquirieran todos aquellos que no las tuvieran. A su vez el artículo 123 incorporó las principales demandas por las que habían estado luchando los trabajadores mexicanos desde mediados del siglo XIX: derecho de huelga y sindicalización, salario mínimo, jornada máxima de trabajo, prohibición del trabajo nocturno para niños y mujeres, indemnización por accidentes de trabajo y derechos de las mujeres trabajadoras para conservar su empleo cuando se embarazaban y disfrutar de su salario íntegro noventa días antes o después del parto.

La Constitución de 1917 encaminó el desarrollo de México a lo largo del siglo XX, manteniendo su vigencia y actualidad a través de las reformas que se han implementado desde entonces, constituyendo un modelo para muchas otras naciones que se inspiraron en ella para avanzar en construir sociedades más justas, equitativas y democráticas.

Ahora bien, por el término Constitución debemos entender lo siguiente:

“Ley fundamental de un Estado, con rango superior al resto de las leyes, que define el régimen de los derechos y libertades de los ciudadanos y delimita los poderes e instituciones de la organización política.”<sup>4</sup>

En este sentido una constitución “es un acuerdo de reglas de convivencia, es decir, una forma de pacto político y social. Se llama así porque integra, establece, organiza, constituye las normas que rigen a la sociedad de un país.”<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Real Academia Española. “Diccionario de la Real Academia Española”, Madrid, 2021. [Fecha de consulta: 18 de abril de 2021] Disponible en: <https://dle.rae.es/constituci%C3%B3n>

<sup>5</sup> Museo de las Constituciones. “¿Qué es una Constitución?”, 2021. [Fecha de consulta: 18 de abril de 2021] Disponible en: <https://museodelasconstituciones.unam.mx/que-es-una-constitucion/>

Así pues, la Constitución de 1917 está dividida en dos partes, una parte dogmática que contiene todos aquellos ordenamientos en los que se establecen los derechos humanos inherentes a todas las personas, y una parte orgánica que contiene la forma de la división de poderes del Estado Mexicano, así como la forma en que habrán de conformarse el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y el Poder Judicial. A si mismo contiene 136 artículos y 19 transitorios, distribuidos en nueve títulos de la siguiente manera:

Título Primero.

Capítulo I. De los Derechos Humanos y sus Garantías.

Capítulo II. De los Mexicanos.

Capítulo III. De los Extranjeros.

Capítulo IV. De los Ciudadanos Mexicanos.

Título Segundo.

Capítulo I. De la Soberanía Nacional y de la Forma de Gobierno.

Capítulo II. De las Partes Integrantes de la Federación y del Territorio Nacional.

Título Tercero.

Capítulo I. De la División de Poderes.

Capítulo II. Del Poder Legislativo.

Capítulo III. Del Poder Ejecutivo.

Capítulo IV. Del Poder Judicial.

Título Cuarto. De las Responsabilidades de los Servidores Públicos, Particulares Vinculados con Faltas Administrativas Graves o Hechos de Corrupción, y Patrimonial del Estado.

Título Quinto. De los Estados de la Federación y de la Ciudad de México.

Título Sexto. Del Trabajo y de la Previsión Social.

Título Séptimo. Prevenciones Generales.

Título Octavo. De las Reformas de la Constitución.

Título Noveno. De la Inviolabilidad de la Constitución.

### **2.1.1 Artículos Constitucionales relacionados con el tributo en México.**

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 31, fracción IV, establece la obligación de todos los mexicanos a contribuir para el gasto público:

“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>6</sup>

La potestad tributaria de imponer contribuciones por parte del Congreso se encuentra recogida en el artículo 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

- VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”<sup>7</sup>

De tal manera que el Congreso de la Unión tiene la potestad (poder jurídico) de establecer contribuciones mediante una ley, y de asignar los bienes recaudados para expensar el gasto público. Esta potestad se concede en virtud al principio de soberanía tanto hacia los ciudadanos como hacia otros Estados.

Así, el Estado, a través del Poder Legislativo, tiene como facultad de imponer los tributos que considere son necesarios para crear el Presupuesto de Egresos de la

---

<sup>6</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

<sup>7</sup> Ibidem

Federación, como parte de sus facultades unilaterales de ente del Estado constituyéndose así una obligación para todos los mexicanos.

Por lo anteriormente expuesto, que se puede concluir como base constitucional del tributo en México, lo establecido en los artículos 31 fracción IV y 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

## **2.2 Jerarquía Normativa de las Leyes Fiscales en México.**

A la cabeza de la jerarquía encontramos la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), al ser nuestra carta magna, de ella emanan las demás leyes y conforme al artículo 133 de la Constitución en donde se establece:

“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...”<sup>8</sup>

Este artículo 133 presenta el principio de supremacía constitucional en el que se establece que la Constitución Política será la máxima ley dentro del territorio nacional en donde el nivel máximo superior es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos mientras que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales. En cuanto a la materia fiscal la jerarquización normativa se presenta de la siguiente manera:

---

<sup>8</sup> Ibidem

Ilustración 1. Jerarquía de las normas fiscales.



Fuente: Contador Contado. "Jerarquía de las leyes fiscales en México", México [Fecha de consulta 20 de abril de 2021]. Disponible en: <https://contadorcontado.com/2018/11/13/jerarquia-de-las-leyes-fiscales-en-mexico/>

Así mismo como se presenta en la imagen anterior en el segundo peldaño, podemos situar a los Tratados Internacionales y la Ley de Ingresos de la Federación, ambos con la misma jerarquía, en donde un tratado Internacional es un acuerdo internacional por escrito entre dos Estados que se rige por el derecho internacional. Por otra parte, México ha celebrado varios tratados internacionales referentes a evitar la doble tributación entre los países parte, así como de intercambio de información en materia tributaria además de Tratados de Libre Comercio con más de 40 países los cuales permiten el intercambio comercial.

Respecto a la Ley de Ingresos de la Federación, el Congreso de la Unión es quien autoriza al poder ejecutivo las fuentes de ingresos anualmente, y para ello se publica en la Ley de Ingresos de la Federación las leyes fiscales que tendrán vigencia anual, de dichas leyes emanan los impuestos que con los cuales se pretende recaudar los ingresos estimados en la Ley de Ingresos de la Federación. Si una ley no es publicada en la ley de Ingresos de la Federación del año que corresponda, no tendrá vigencia en ese ejercicio.

En el siguiente escalón jerárquico se encuentran las Leyes específicas, como la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, entre otras. En donde el Poder Legislativo es quien tiene la función de promulgar las leyes y las contribuciones, conforme al artículo 31 fracción IV de la Constitución, deben estar contenidas en leyes para ser aplicables y en las cuales se debe establecer los elementos del tributo, como son el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y fecha de pago.

Posteriormente en el mismo peldaño también encontramos al Código Fiscal de la Federación siendo este un ordenamiento jurídico que establece las obligaciones de los particulares al igual que las sanciones en caso de incumplimiento, al igual que el procedimiento a seguir por los contribuyentes y la autoridad.

Un peldaño más abajo encontramos al Derecho Federal Común, así cuando alguna Ley específica no se regula o no expresa algún concepto, se aplicará supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, siempre y cuando no se contraponga a lo dispuesto por la Ley específica. En ese sentido, el artículo 5º segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación menciona: “A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”.<sup>9</sup>

Siguiendo con el orden la jerarquía normativa en siguiente escalón jerárquico tenemos a los reglamentos, en donde la Constitución Política establece en sus artículos 89 fracción I y 92, la facultad del Ejecutivo de poder expedir todo tipo de reglamentos los cuales deberán de estar firmados por el Secretario de Estado a que el asunto corresponda para poder ser de carácter obligatorio. El reglamento tiene como principal objetivo regular el cumplimiento de las obligaciones que establece una determinada Ley o Código, en los cuales se establecen procedimientos o

---

<sup>9</sup> Código Fiscal de la Federación. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 08-12-2020.

conceptos, que el reglamento viene a precisar. Cabe mencionar que el reglamento no debe contrariar o alterar la ley que reglamenta ni tampoco debe establecer alguno o algunos de los elementos esenciales de las contribuciones, como son el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa.

En el siguiente peldaño tenemos a la Resolución Miscelánea Fiscal siendo esta el conjunto de disposiciones fiscales de carácter anual que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el objetivo de estas reglas es precisar procedimientos y subsanar omisiones de las leyes fiscales y es de aplicación general para todos los contribuyentes.

Por último, los acuerdos, circulares, criterios, Reglamentos Internos del Servicio de Administración Tributaria son el último peldaño jerárquico, siendo el acuerdo una decisión tomada en común por dos o más personas, por una junta, asamblea o tribunal. Respecto a la circular es una “disposición de rango inferior dentro de la jerarquía normativa, por debajo de la Ley, el Decreto y la Orden ministerial, que regula, generalmente, aspectos organizativos o internos de una materia.”<sup>10</sup> El Servicio de Administración Tributaria publica criterios normativos y no vinculativos, así como su Reglamento, dichos ordenamientos son internos del Servicio de Administración Tributaria, su aplicación sólo es obligatoria para los funcionarios y personal del Servicio de Administración Tributaria, su aplicación no es obligatoria para los contribuyentes, salvo que representen un beneficio.

### **2.3 Principios Constitucionales del tributo o de los impuestos.**

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 31, fracción IV, establece:

**“Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

---

<sup>10</sup> Enciclopedia jurídica, 2020. Disponible en: <http://www.encyclopediajuridica.com/d/circular/circular.htm> [Fecha de consulta: 22 de abril de 2020]

- 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>11</sup>

En este artículo se consagran los principios constitucionales tributarios como lo son la proporcionalidad, la equidad, la legalidad y el destino al gasto publico siendo estos los que rigen toda contribución.

### **2.3.1 Principio de legalidad o reserva de ley.**

Conforme a este principio, los elementos esenciales del tributo tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago deben estar establecidos en una ley en sentido formal y material, lo que se pretende con este principio es que los contribuyentes tengan certeza de sus obligaciones fiscales y para cumplir dicha certeza las contribuciones deben estar establecidas en leyes emanadas del poder legislativo, en un sentido formal se relaciona con la idea de legitimidad democrática en este sentido los elementos esenciales del tributo deben estar contenidos en leyes, en un sentido material se relaciona con la idea de certidumbre jurídica y los límites a la arbitrariedad de los actos de las autoridades fiscales.

Para cumplir el principio de legalidad tributaria basta con que la disposición establezca los supuestos normativos que brinden un marco jurídico que, de manera razonable, atienda al caso concreto, permitiendo a los sujetos pasivos del tributo tener conocimiento sobre las consecuencias jurídicas de su conducta, esto se puede observar en la siguiente tesis jurisprudencial:

“El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus

---

<sup>11</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica...”<sup>12</sup>

Ahora bien, la reserva de ley deriva de este principio de legalidad en donde los elementos esenciales de los impuestos, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, únicamente deben estar contenidos en cuerpos normativos expedidos por el Poder Legislativo, esto conforme a la siguiente tesis jurisprudencial:

“Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad...”<sup>13</sup>

### **2.3.2 Principio de generalidad.**

El principio de generalidad en materia tributaria se encuentra consagrado en el artículo 31 fracción IV, pues se encuentra establecida en la oración “son obligaciones de los mexicanos contribuir al gasto público”, otorgando un sentido de totalidad al englobar a todos los mexicanos en la obligación de aportar a la conformación del gasto público.

El principio de generalidad encuentra consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria, Conforme al principio de generalidad tributaria, cuando una persona reúne las condiciones relativas a la obligación de contribuir al gasto público, debe tributar sin importar cuál sea su sexo, nacionalidad, edad, naturaleza jurídica, categoría social o preferencia ideológica.

---

<sup>12</sup> Novena Época, Tesis P./J. 106/2006, Tomo XXIV, octubre de 2006, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

<sup>13</sup> Novena Época, Tesis: P. CXLVIII/97, Tomo VI, noviembre de 1997, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

### **2.3.3 Principio de obligatoriedad.**

El principio de obligatoriedad otorga un carácter impositivo a todas las contribuciones siendo que todos los gobernados habrán de cumplir satisfactoriamente al convertirse en un deber de grado constitucional al estar consagrado en el artículo 31 fracción IV; referente a este principio el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación establece a la letra:

“Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.”<sup>14</sup>

En este sentido, la obligatoriedad como principio constitucional del tributo constituye una obligación fundamental para todos los mexicanos el contribuir al gasto público y, por otro lado, faculta al Estado para llevar a cabo el procedimiento coactivo en caso de incumplimiento de dicha obligación y así cubrir el monto respectivo de los impuestos para satisfacer las necesidades de la sociedad.

### **2.3.4 Principio de destino al gasto público.**

Siguiendo con la exposición de los principios esenciales de las contribuciones, el principio de destino al gasto público refiere a que lo recaudado por el cobro de las contribuciones debe estar destinado al gasto público, es decir, a la satisfacción de necesidades de la sociedad. Para cumplir con dicho principio, es necesario que las contribuciones se destinen al Presupuesto de Egresos aprobado anualmente por la Cámara de Diputados conforme al artículo 74 fracción IV Constitucional.

---

<sup>14</sup> Código Fiscal de la Federación. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 08-12-2020.

Este principio supone una obligación para el Estado de destinar efectivamente los ingresos obtenidos por el cobro de impuesto y el pleno cumplimiento de las obligaciones fiscales de los ciudadanos, por lo que se garantiza que tales ingresos no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, esto se puede observar más ampliamente en la siguiente tesis jurisprudencial:

“El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental...”<sup>15</sup>

### **2.3.5 Principio de proporcionalidad tributaria.**

Respecto al principio de proporcionalidad en el impuesto, este se refiere, en esencia, a el hecho de que “los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.”<sup>16</sup> Así, el principio de proporcionalidad tributaria exige que las contribuciones se ajusten a un rango, en donde el parámetro más bajo es el mínimo vital y el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad.

En este sentido, la proporcionalidad en las contribuciones se basa en la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, es decir en el ingreso

---

<sup>15</sup> Novena Época, P./J. 15/2009, Tomo XXIX, abril de 2009, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

<sup>16</sup> Novena Época, P./J. 10/2003, Tomo XVII, mayo de 2003, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

real del contribuyente. Así, la carga impositiva debe ser progresiva para que a mayores ingresos mayor sea la cuota a pagar, por lo que en esta progresividad se encuentra realizado el principio constitucional referido.

Para Sergio Francisco de la Garza, la proporcionalidad consiste en que "los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica"<sup>17</sup>, asimismo, señala que mediante el establecimiento de tarifas progresivas se puede lograr que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en mayor medida que los de medianos o reducidos recursos, aunque esto sólo es aplicable a los impuestos directos, como el impuesto sobre el renta, que grava el ingreso.

Así pues, un impuesto es proporcional cuando existe un balance entre el mismo y la verdadera potencialidad de contribuir al gasto público de los sujetos obligados, pues así se estará respetando el derecho del mínimo vital de todo contribuyente y se evitará que el gravamen se vuelva confiscatorio.

### **2.3.6 Principio de equidad tributaria.**

Para finalizar con la exposición de los principios tributarios, el principio de equidad tributaria establece que a todos los sujetos obligados se les dará un trato igualitario, conforme al principio de *dar un trato igual a los iguales*. Así pues, primeramente, es necesario determinar si un impuesto es de carácter directo o indirecto, en el caso del impuesto directo, el análisis de equidad debe realizarse a partir de la comparación entre sujetos, es decir, cuando dos contribuyentes se ubican en diversas situaciones se verificará si el tratamiento diferenciado, otorgado por el legislador, es razonable y objetivo, para que no se dé una trasgresión al principio referido.

Por otro lado, tratándose de impuestos indirectos, es válido que el estudio de la equidad tributaria se haga en atención a los bienes sobre los que incide la tributación

---

<sup>17</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho financiero mexicano", 17a. ed., México, Editorial Porrúa, 1992, p. 275.

y no sobre los sujetos, ya que para cierto tipo de impuestos indirectos versan sobre determinados productos o actividades sobre las que el legislador puede incidir y dejar fuera de la tributación a otros, que por sus características sean muy similares o inclusive idénticos.

Ahora bien, para que exista una verdadera equidad tributaria el Poder Legislativo debe establecer claramente qué situaciones de hecho deben cumplir los sujetos pasivo para situarse en la actualización de la hipótesis de causación que hará que se encuentren en las mismas circunstancias que otros sujetos, para que así a todos ellos se les aplique la misma contribución, dándose así el mismo trato para aquellos iguales y desigual a los que no se encuentren en las mismas circunstancias contenidas en la normatividad. Al efecto, debemos remitirnos a lo establecido por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“Este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes...”<sup>18</sup>

Así pues, se puede concluir que la importancia de los principios constitucionales de los impuestos radica en ser tanto un medio de protección para los contribuyentes, como una obligación para los órganos del Estado que deben cumplir a cabalidad para así realmente constituir un sistema tributario justo.

---

<sup>18</sup> Novena Época, P./J. 24/2000, Tomo XI, marzo de 2000, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

## **2.4 Antecedentes de los Impuestos en México.**

Como parte del desarrollo del presente trabajo, resulta relevante hacer mención a los antecedentes de los impuestos en México, los cuales orígenes se remontan a la época prehispánica y cambian conforme a la evolución histórica del país.

### **2.4.1 Época prehispánica.**

Durante la época prehispánica la principal forma impositiva estuvo representada por el tributo y se vio perfeccionado con los aztecas. Estos tributos eran pagados en su mayor parte por las clases inferiores o por la clase productora formada por artesanos, labradores y comerciantes, los cuales servían para sostener a las clases dirigentes tales como gobernantes, sacerdotes y guerreros. El tributo consistía en prestaciones materiales, las cuales dependían de la actividad a la que se dedicara el individuo, y prestaciones personales tales como servicios o trabajo. Entre los principales susceptibles de tributo se encontraban el maíz, frijol, cacao, algodón y otros productos de la tierra, además de frutos, peces y otros animales.

Cabe señalar que entre los pueblos mesoamericanos nunca existió un sistema tributario uniforme, ya que “unas veces se les podía exigir una determinada cantidad y otras otra diferente, así igual entre comunidades diferentes o similares eran diferentes las cantidades exigidas, al parecer lo único que se consideraba con base en el tributo era la posibilidad de dar lo que se pedía.”<sup>19</sup>

### **2.4.2 Virreinato.**

Durante la época de la conquista se estableció un sistema tributario que combinada el sistema de los aztecas (pagos en especie) y con los tributos propios de la Real

---

<sup>19</sup> Facultad de Economía de la UNAM. “Evolución Histórica de los Impuestos en México”, UNAM, México, 2014, p.5. Disponible en: <http://herzog.economia.unam.mx/profesores/blopez/fiscal%20-%20Pres.%204.pdf>

Hacienda de la Corona Española, tales como el papel sellado y una serie de impuesto que pertenecían a la iglesia como los diezmos.

La alcabala fue una de las figuras más importantes y antiguas de la hacienda de la Nueva España, el cual a su vez era uno de los impuestos más representativos de la Corona Española. Ésta se aplicó a partir del año de 1571 y se prolongó hasta los primeros años de vida independiente de México, este tributo era una renta real que se cobraba sobre el valor de todas las cosas, muebles, inmuebles que se vendían o permutaban, es decir, era un impuesto que gravaba todas las transacciones mercantiles y que era trasladable hasta el comprador final, por lo tanto, se le considera un antecedente de los impuestos indirectos.

### **2.4.3 México independiente.**

Al lograr México su independencia en 1821, el sistema tributario seguía siendo muy similar al adoptado en la Nueva España. Así, existieron impuestos que afectaban solamente a ciertas industrias como lo son las de hilados y tejidos, tabacos y alcoholes, pero también se adoptaron impuestos que gravaban el comercio exterior y el comercio interior por medio de las alcabalas las cuales seguían siendo uno de los gravámenes más importantes de la época.

No fue hasta 1846 que el presidente Valentín Gómez Farías emitió un decreto por el cual ordenó suprimir las alcabalas pues se consideró que éstas tenían un efecto negativo sobre la industria comercial, agrícola y fabril. Más tarde, con la promulgación de la Constitución de 1857 se estableció el artículo 124 en donde se dio la supresión definitiva de las alcabalas.

Entre otras medidas impositivas realizadas en este periodo podemos encontrar las siguientes:

- Impuesto del papel sellado en sellos móviles transformado en impuesto a las estampillas.
- Libre exportación de la plata en pasta y libre exportación de mineral de piedra y polvillos.

- Recuperación por el gobierno de las casas de moneda dadas en arrendamiento.
- Supresión de los impuestos a la minería.

Fue también en este primer siglo del México independiente que se dio un debilitamiento de la administración tributaria que tuvo como consecuencia que la recaudación de ingresos fue cada vez más difícil, por lo que el entonces presidente Antonio López de santa Ana impuso en 1853 una serie de medidas controversiales para obtener ingresos, tales como la imposición de gravámenes sobre la tenencia de puertas, ventanas, perros y caballos.

#### **2.4.4 Porfiriato, Revolución Mexicana y siglo XX.**

Posteriormente, durante el periodo denominado del Porfiriato se produjo un proceso de fortalecimiento tributario gracias una serie de reformas fiscales y financieras que dieron paso a gravámenes de comercio exterior como los aranceles y el tonelaje.

Sin embargo, durante la Revolución Mexicana de 1910, el país al caer en una profunda guerra civil no se hizo ningún cambio fundamental al sistema tributario, afectando también la recaudación tributaria. Al final del conflicto y con la promulgación de la Constitución Política de 1917 esta representó la síntesis política de la Revolución que se preocupaba por las causas populares y sociales. En cuanto al gravamen fue a partir de 1920 que se implementaron impuestos a las importaciones y exportaciones, así como la tributación al timbre postal, además de los impuestos al petróleo, la energía eléctrica, la radiodifusión, bebidas gaseosas y anuncios. También cabe destacar, la implementación del Impuesto Sobre la Renta con la promulgación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el 18 de marzo de 1925, en el que por primera vez se denominada de esta forma.

Durante las décadas de 1940 y 1950, el sistema tributario mexicano presentó problemas en cuanto a la recaudación pues los ingresos tributarios eran muy bajos, esto en comparación al nivel de otros países de similar desarrollo y estructura económica, como Cuba, Chile, Ecuador y Venezuela. Debido a lo anterior, se hizo

necesario en los años de 1948 y 1949 se realizarán diversas reformas fiscales, a fin de lograr mayor progresividad y equidad al sistema fiscal, con lo que se logró que en el año de 1952 los ingresos per cápita del gobierno federal aumentaran, los cuales en su gran mayoría correspondían a impuestos indirectos.

Para finalizar con esta breve exposición de los antecedentes de los impuestos en nuestro país, se debe señalar lo siguiente:

“durante el periodo 1955-72, se pretendió adaptar el sistema impositivo de acuerdo a las necesidades de industrialización del país. Para tal efecto se sustituyeron gran cantidad de impuestos sobre la producción y ventas por un impuesto sobre ingresos mercantiles, así como modificar el ISR, estableciendo cierto gravamen de acuerdo al ingreso total, sin importar su fuente, además se establecieron regímenes especiales sobre ciertos sectores.”<sup>20</sup>

## **2.5 Aspectos Generales de los Impuestos.**

Una vez expuesto los antecedentes de los impuestos en México, se puede apreciar de una manera más amplia la naturaleza de estos y como se adaptan en el paso del tiempo al marco jurídico tributario que rige actualmente a México, por tal motivo también se analizaran los aspectos generales inherentes a todo impuesto, comenzando por las contribuciones e impuestos dentro del siguiente subtema.

### **2.5.1 Contribuciones.**

Continuando con el desarrollo del trabajo, debemos mencionar la conexión que existe entre el Estado y los gobernados denominada “relación jurídico tributaria”, la cual nace cuando la norma fiscal establece los hechos hipotéticos (hecho imponible) que, al llevarse a cabo por parte de los gobernados, estos tendrán la obligación de pagar las contribuciones o impuestos establecidos en la legislación.

---

<sup>20</sup> Ibidem, p.25.

Ilustración 2. Sistema de recaudación tributaria.



Fuente: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. "Lo que todo contribuyente debe saber", 2015, México, p.55.

Así pues, la relación jurídica tributaria puede definirse como el vínculo jurídico que se establece entre el Estado (en su carácter de sujeto pasivo o acreedor) y el contribuyente (en su calidad de sujeto pasivo o deudor), y que surge en virtud de lo establecido en la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en el deber jurídico de cumplir con sus obligaciones tales como el pago de contribuciones.

Ahora bien, por contribución debemos entender todos aquellos ingresos que el Estado recibe gracias a las aportaciones de carácter obligatorio realizadas por los contribuyentes, derivado del artículo 31 fracción IV Constitucional. Al respecto, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación establece la clasificación de las

contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Este mismo numeral del Código Fiscal de la Federación, en su fracción I define a los impuestos como “las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...”<sup>21</sup> Además, como definición de impuesto también debemos considerar lo siguiente:

“Pago obligatorio que las personas deben realizar al Estado como consecuencia de la realización de un hecho previsto en una ley (hecho imponible) que es gravado. De esta manera, son las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado a quienes se ubican en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.”<sup>22</sup>

### **2.5.2 Elementos de los impuestos.**

Los impuestos, al ser un tipo de contribución, cuentan con elementos que le son inherentes para cumplir a cabalidad el principio de legalidad tributaria, tales elementos esenciales se encuentran contenidos en el en el primer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, de la siguiente manera:

“Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”<sup>23</sup>

**a) Sujeto.** Este elemento se refiere al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, que es toda persona física o moral que tiene la obligación de pagar impuestos en los términos establecidos por las leyes, derivado de la realización de una situación

---

<sup>21</sup> Código Fiscal de la Federación. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 08-12-2020.

<sup>22</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. “Lo que todo contribuyente debe saber”, 2015, México, p.39.

<sup>23</sup> Op.cit.

jurídica o de hecho contemplada en la misma y por la cual se deba cumplir con la obligación fiscal. Sin embargo, hay que hacer notar una diferencia entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pagador del impuesto, ya que muchas veces se generan confusiones, como sucede por ejemplo con los impuestos indirectos; el sujeto pasivo del impuesto es aquel que tiene la obligación legal de pagar el impuesto, mientras que el sujeto pagador del impuesto es quien realmente paga el impuesto.

**b) Objeto.** Se refiere al objeto del gravamen, el cual se relaciona directamente con el hecho imponible. El objeto como elemento esencial es el acto, actividad o motivo del impuesto y que deberá de estar contenido claramente en la ley.

**c) Base.** Es el monto o cantidad gravable sobre el cual se determina la cuantía del impuesto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, número de litros producidos, el ingreso anual de un contribuyente, otros.

**d) Tasa o tarifa.** Ahora, al hablar de tasa o tarifa del impuesto se entiende que:

“La tasa es el porcentaje que se aplica a la base para llegar al impuesto. La doctrina habla de cuotas, tasas y tarifas, en donde las cuotas son cantidades absolutas; las tasas son porcentajes y las tarifas, el agrupamiento ordenado de cuotas o tasas de un impuesto.”<sup>24</sup>

**e) Época de pago.** Como un último elemento esencial del impuesto esta la época de pago, el cual no viene establecido expresamente en el Código Fiscal pero la jurisprudencia lo ha considerado como un elemento indispensable de todo impuesto, conforme a la siguiente tesis jurisprudencial:

“Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y

---

<sup>24</sup> Op.cit., p.68.

equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley...”<sup>25</sup>

### **2.5.3 Clasificación de los impuestos.**

La doctrina ha distinguido diferentes clasificaciones de los impuestos, siendo la más aceptada y utilizada en el sistema tributario mexicano la siguiente:

- Impuestos directos e indirectos.

Los impuestos directos son aquellos que gravan el ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio de los contribuyentes, afectándolos de forma directa por lo que no es posible que se presente el fenómeno de la traslación del impuesto al no existir intermediario alguno entre el contribuyente y la autoridad que recauda; el ejemplo más claro de este tipo de impuesto es el ISR.

Por su parte, los impuestos indirectos son aquellos en donde si es posible el fenómeno de la traslación del impuesto, ya que el sujeto pasivo o contribuyente traslada la obligación del impuesto a otros sujetos que habrán de ser sujetos indirectos, quienes abran de absorber el costo del tributo siendo intermediarios frente a la autoridad fiscal, un ejemplo de este tipo de impuestos es el IVA.

- Impuestos reales y personales.

Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella. Mientras que los impuestos personales toman en consideración las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, sin importar los bienes que se posean ya que solo toman en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente la cual se manifiesta en sus ingresos reales y sus cargas.

---

<sup>25</sup> Séptima Época, Pleno, Volumen 91-96, Primera Parte, página 172, agosto 1976, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

- Impuestos generales y especiales.

Los impuestos generales gravan a distintas actividades o bienes pero que son de la misma naturaleza. En cuanto a los impuestos específicos, estos gravan sólo a determinadas actividades o bienes con tasas o cuotas diferentes para cada especie individualizada, como es el caso del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

- Impuestos con fines fiscales y con fines extrafiscales.

Otra clasificación de impuestos es según los fines que persiguen, así podemos encontrar impuestos con fines fiscales que son aquellos que se establecen con el fin de recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer el gasto público, fin primigenio de toda contribución o impuesto. Mientras que también existen los impuestos con fines extrafiscales, los cuales se establecen con una finalidad de carácter social o económico o de otra índole, por ejemplo, disuadir cierto consumo o actividad (siendo el caso del IEPS).

- Impuestos federales, estatales y municipales.

Finalmente, una última clasificación aceptada dentro de nuestro sistema tributario es conforme a cada uno de los niveles de gobierno, en donde ciertos impuestos son de competencia federal como el ISR y el IVA, de competencia estatal tales como el Impuesto sobre nómina y de competencia municipal como el Impuesto predial.

## **2.6 Estado e impuestos.**

Como se estableció en temas anteriores, el Estado tiene la calidad de acreedor de las contribuciones dentro de la relación jurídico tributaria, por lo que los ciudadanos en su calidad de deudores se encuentran sujetos a cumplir con sus correspondientes obligaciones fiscales, siendo una de ellas el pago de contribuciones e impuestos tal como establece el artículo 31 fracción IV Constitucional.

Con el fin de cobrar efectivamente lo que le corresponde al Estado por concepto de contribuciones, la Constitución ha establecido la estructura de gobierno que ha de adoptarse en la República Mexicana esto conforme a lo establecido en el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde se contempla que el Supremo Poder de la Federación debe dividirse para su ejercicio en tres poderes: Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Así, el poder del Estado encargado del pleno establecimiento de medidas de cobro de los impuestos es el Poder Ejecutivo, por lo que se debe mencionar lo contenido en el Capítulo III de la Constitución, y en donde su artículo 80 se establece la calidad del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos al ser la persona en quien se habrá de depositar el ejercicio del Poder Ejecutivo quien, conforme al artículo 89 de la Carta Magna, tiene como algunas de sus facultades y obligaciones los siguientes:

- A) Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.
- B) Nombrar y remover libremente a los Secretarios de Estado, remover a los embajadores, cónsules generales y empleados superiores de Hacienda, y nombrar y remover libremente a los demás empleados de la Unión.

De tal forma, el Poder Ejecutivo tiene como principal función en nuestro país “ejecutar” o “aplicar” la legislación aprobada por el Congreso de la Unión para lo cual hará uso de diversas Secretarías de Estado, por lo que a su vez está facultado para organizar la denominada administración pública.

### **2.6.1 La administración pública.**

Primeramente, se debe establecer el significado etiológico de la palabra administración que a su vez deriva del verbo administrar proveniente “del latín *ad*, traducible como *hacia*, en sentido de movimiento, y *ministrare*, compuesto de *manus*

(mano) y *trahere* (traer), por tanto, *ad manus trahere* puede interpretarse como servir, ofrecer algo a otro o servirle alguna cosa.”<sup>26</sup>

En cuanto a una definición de administración pública, esta puede entenderse de la siguiente manera:

“Administración formada por el conjunto de los organismos y dependencias incardinados en el poder ejecutivo del Estado, que están al servicio de la satisfacción de los intereses generales, ocupándose de la ejecución de las leyes y la prestación de servicios a los ciudadanos.”<sup>27</sup>

Así pues, la administración pública refiere a la función administrativa la actividad que realiza el Estado a través del Poder Ejecutivo encaminada a la ejecución de la ley, al respecto, el artículo 90 Constitucional establece el carácter de la administración pública del Poder Ejecutivo, siendo de federal (también en el ámbito estatal se da la administración pública), centralizada y paraestatal, la cual habrá de distribuir los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado, todo esto bajo el apego de su respectiva Ley Orgánica expedida por el Congreso de la Unión.

De tal forma, el Ejecutivo Federal para una mejor ejecución de sus labores hace uso de las Secretarías de Estado que a su vez han de tener funciones de administración pública, estos organismos son los siguientes:

- C) Secretaría de Gobernación
- D) Secretaría de Relaciones Exteriores
- E) Secretaría de la Defensa Nacional
- F) Secretaría de Marina
- G) Secretaría de Seguridad y Protección Ciudadana

---

<sup>26</sup> FERNANDEZ Ruiz, Jorge. “Derecho administrativo”, Primera edición, Secretaría de Cultura, México, 2016, p. 85.

<sup>27</sup> Real Academia Española. “Diccionario prehispánico del español jurídico”, Madrid, 2020. [Fecha de consulta: 10 de mayo de 2021] Disponible en: <https://dpej.rae.es/lema/administraci%C3%B3n-p%C3%BAblica>

- H) Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- I) Secretaría de Bienestar
- J) Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales
- K) Secretaría de Energía
- L) Secretaría de Economía
- M) Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural
- N) Secretaría de Comunicaciones y Transportes
- O) Secretaría de la Función Pública
- P) Secretaría de Educación Pública
- Q) Secretaría de Salud
- R) Secretaría del Trabajo y Previsión Social
- S) Secretaría de Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano
- T) Secretaría de Cultura
- U) Secretaría de Turismo
- V) Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal<sup>28</sup>

Ahora bien, debemos referirnos a la denominada administración fiscal la cual, conforme al Diccionario Jurídico Mexicano, refiere a lo siguiente:

“La administración fiscal es el conjunto de órganos de la administración pública encargados de la planeación, recaudación y control de los ingresos fiscales. Esta administración se encarga de aplicar las leyes fiscales, y ejercer el poder fiscal del Estado inscrito en el principio de legalidad, característico del Estado de derecho.”<sup>29</sup>

Así pues, el Poder Ejecutivo Federal a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito lleva a cabo sus funciones de administración fiscal que a su vez forman parte de la administración pública, en este sentido, a continuación, ahondaremos en esta Secretaria de Estado y en su órgano desconcentrado más importante: El Servicio de Administración Tributaria.

---

<sup>28</sup> Ley Organica de la Administracion Publica Federal. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976, texto vigente, última reforma publicada DOF 11-01-2021.

<sup>29</sup> VARIOS. “Diccionario Jurídico Mexicano”, Tomo I, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1984, p. 102.

## 2.6.2 La Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) es una Secretaría de Estado encargada de los asuntos financieros del Estado Mexicano y cuya objetivo misión principal es “proponer, dirigir y controlar la política del Gobierno Federal en materia financiera, fiscal, de gasto, de ingresos y deuda pública, con el propósito de consolidar un país con crecimiento económico de calidad, equitativo, incluyente y sostenido, que fortalezca el bienestar de las y los mexicanos.”<sup>30</sup>

Como antecedente de esta Secretaría de Estado, debemos remontarnos al 8 de noviembre de 1821, en donde se expidió el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, dando inicio a la creación de la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda., aun en plena lucha independentista. Posteriormente en 1824, el Congreso Constituyente expidió la Ley para el Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, en la que la Secretaría de Hacienda centralizó la facultad de administrar todas las rentas pertenecientes a la Federación. Así, a lo largo de la historia de nuestro país y a la par de todos los cambios de forma de gobierno, la Secretaría de Hacienda se ha ido modificando y modernizando de acuerdo a las necesidades de la época.

Para conocer mejor la estructura de esta Secretaría, debemos acudir a lo contenido en la Ley Organica de la Administracion Publica Federal en su artículo 31 establece las funciones a realizar por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre las cuales encontramos las siguientes:

- Proyectar y calcular los ingresos de la Federación y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la

---

<sup>30</sup> Gobierno de México. “Secretaria de Hacienda y Crédito Público ¿Qué hacemos?”, Disponible en: <https://www.gob.mx/shcp/que-hacemos#:~:text=La%20Secretar%C3%ADa%20de%20Hacienda%20y,equitativo%2C%20incluyen te%20y%20sostenido%2C%20que> [Fecha de consulta: 3 de mayo de 2021]

utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la Administración Pública Federal.

- Manejar la deuda pública de la Federación.
- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos a la consideración del Presidente de la República.
- Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección.

Al respecto, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contiene de manera más específica las funciones de dicha Secretaría de Estado así como de los diferentes órganos y oficinas en los que se divide para el mejor ejercicio de sus actividades. En este sentido, la fracción XXXIV inciso d) del artículo 2 del mencionado reglamento, establece el carácter de órgano desconcentrado de la Secretaría al Servicio de Administración Tributaria y, a su vez, los artículos 98-B y 98-C del reglamento interior establecen tal carácter, en donde se precisa lo siguiente:

“Artículo 98-B. Para la más eficaz atención y el eficiente despacho de los asuntos de su competencia, la Secretaría podrá contar con los órganos administrativos desconcentrados que le estarán jerárquicamente subordinados y a los que se les otorgarán autonomía técnica y facultades ejecutivas para resolver sobre materias específicas dentro del ámbito de competencia que se determine en cada caso...”<sup>31</sup>

### **2.6.3 El Servicio de Administración Tributaria.**

Como se expuso en los párrafos anteriores, el Poder Ejecutivo cuenta con Secretarías de Estado por medio de las cuales lleva a cabo sus facultades de administración

---

<sup>31</sup> Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, texto vigente, reforma publicada en el DOF de 27 de septiembre de 2017.

pública, siendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público una de ellas y la cual cuenta a su vez con diversos organos desconcentrados que de manera específica llevan a cabo una de sus tantas funciones, como es el caso del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Primeramente, debemos entender la naturaleza jurídica de los organos desconcentrados los cuales tienen su base constitucional en el artículo 89, 90 y 73 fracción XXX, al respecto de este último numeral, una interpretación de la Constitución se entiende lo siguiente:

“otorga al Congreso de la Unión la atribución de expedir las leyes que sean necesarias para hacer efectivas las facultades que la Constitución concede a los Poderes de la Unión, se concluye que en el ejercicio de esas facultades, conferidas de manera amplia al Congreso de la Unión, éste puede crear aquellas dependencias u órganos de la Administración Pública Federal que estime necesarios, pues su facultad no se agota o limita a la expedición de la Ley Orgánica relativa.”<sup>32</sup>

Además de lo anterior, la base legal de estos organos se encuentra sustentada en el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal el cual establece lo siguiente:

“Artículo 17. Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.”<sup>33</sup>

Así pues, los órganos desconcentrados son entidades jerárquicamente subordinadas a las dependencias, con facultades específicas para resolver asuntos

---

<sup>32</sup> Novena Época, Tesis P./J. 48/2007, Tomo XXVI, diciembre 2007, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

<sup>33</sup> Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976, texto vigente, última reforma publicada DOF 11-01-2021

en la materia encomendada de conformidad con las disposiciones legales aplicables. Los órganos desconcentrados cuentan con autonomía administrativa, pero no tienen responsabilidad jurídica ni patrimonio propio.

Respecto a estos entes de la administración pública, la jurisprudencia ha establecido que tanto el Congreso de la Unión como el Presidente de la República están facultados para crearlos, conforme a lo siguiente:

“Conforme al artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Congreso de la Unión expedir la ley orgánica en la que se distribuyan los negocios del orden administrativo entre las Secretarías de Estado, como órganos dependientes inmediatos del Ejecutivo Federal. Asimismo, en dicha ley orgánica el legislador ordinario reconoció la facultad de auto-organización del Ejecutivo en la atribución establecida en su favor de distribuir los asuntos al interior de sus dependencias mediante la expedición de reglamentos interiores desde la Ley de Secretarías de Estado de diciembre de 1935, facultad prevista actualmente en el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal...”<sup>34</sup>

Ahora bien, el Servicio de Administración Tributaria nace a la vida jurídica con la promulgación de la Ley del Servicio de Administración Tributaria publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, sustituyendo a la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En la Ley del Servicio de Administración Tributaria se establece que el mismo es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas señaladas en dicha ley. Sin embargo, no fue hasta el 1 de julio de 1997 que el SAT entró en funciones como órgano desconcentrado y cuyo Reglamento Interior se publicó en fecha 30 de junio de ese mismo año.

---

<sup>34</sup> Novena Época, Tesis P./J. 49/2007, Tomo XXVI, diciembre 2007, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Así, el Servicio de Administración Tributaria se encarga de aplicar las disposiciones fiscales y aduaneras a toda persona física y moral y así recaudar los recursos que habrán de ser aplicados para el gasto público de México, además de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras respectivas, cabe decir que el SAT, como órgano desconcentrado, opera de manera independiente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pero que sigue funcionando bajo los mandatos de esta.

Ahora bien, las atribuciones del SAT las podemos encontrar en el artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, de las cuales destacan las siguientes:

- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.
- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal.
- Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera.
- Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.

Ahora bien, dentro del Manual de Organización General del Servicio de Administración Tributaria podemos encontrar el organigrama de este órgano desconcentrado, en donde la Jefatura del Servicio de Administración Tributaria (con su Órgano Interno de Control en el SAT) es el área principal del cual derivan las siguientes áreas:

- Administración general de recaudación.

- Administración general de aduanas.
- Administración general de auditoría fiscal federal.
- Administración general de auditoría de comercio exterior.
- Administración general de grandes contribuyentes.
- Administración general de hidrocarburos.
- Administración general de servicios al contribuyente.
- Administración general jurídica.
- Administración general de planeación.
- Administración general de recursos y servicios.
- Administración general de comunicaciones y tecnologías de la información.
- Administración general de evaluación.

Así como en el proceso de creación de impuestos se deben respetar los derechos de los contribuyentes, el Servicio de Administración Tributaria, al ser el principal ente recaudador de impuestos en México, también debe de respetar estos derechos de capacidad contributiva, equidad tributaria, reserva de ley y destino al gasto público, pues “en todo este proceso de recaudación y fiscalización se debe de respetar la ley y los derechos de las personas como pagadores de impuestos. Así, las actividades de recaudación y fiscalización se deben ajustar a las leyes y a los derechos.”<sup>35</sup>

## **2.7 El acto administrativo.**

Antes de continuar con el siguiente tema dentro del presente trabajo, se debe precisar la naturaleza de los actos materialmente administrativos, por lo que comenzaremos por definir que es un acto administrativo.

Así, en un aspecto formal un acto administrativo es el realizado por los órganos administrativos del poder público y no por otros, es decir, los órganos judiciales y legislativos no podrían hacer actos administrativos. En un sentido material, el acto

---

<sup>35</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. “Lo que todo contribuyente debe saber”, México, 2015, p.31.

administrativo lo pueden realizar no solo los órganos administrativos sino también los legislativos y los judiciales, por lo que el acto administrativo es “la declaración unilateral de voluntad de un órgano del poder público en ejercicio de la función administrativa, con efectos jurídicos directos respecto de casos individuales específicos .”<sup>36</sup>

Ahora bien, todo acto administrativo se presume de legitimo o legal pues se da por sentado que la actividad administrativa ha sido emitida conforme a Derecho y que cumple a cabalidad los requisitos marcados por la norma jurídica, para ello, el acto administrativo debe cumplir con los elementos y requisitos que establece la Ley Federal de Procedimiento Administrativo en su artículo 3º como se expresa a continuación:

“Artículo 3.- Son elementos y requisitos del acto administrativo:

- I. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;
- II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;
- III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;
- IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;
- V. Estar fundado y motivado;
- VI.- (Se deroga)

---

<sup>36</sup> FERNÁNDEZ Ruiz, Jorge. “Derecho Administrativo”, Primera edición. México, 2016, Secretaria de Gobernación, p. 131.

**VII.** Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta Ley;

**VIII.** Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;

**IX.** Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;

**X.** Mencionar el órgano del cual emana...”<sup>37</sup>

Otra característica de los actos administrativos es su ejecutoriedad, lo cual quiere decir que son obligatorios o exigibles y por tanto deben cumplirse, además de que tales actos pueden ser ejecutados coactivamente por parte de las autoridades administrativas y en contra de la voluntad de los gobernados. Además de lo anterior, se debe mencionar la existencia de los elementos del acto administrativo establecidos por la doctrina, los cuales son el sujeto, la voluntad, el objeto, el fin y la forma.

Así, en todo acto administrativo hay un sujeto activo el cual es el órgano del Estado competente que emite el acto mediante la emisión de declaración unilateral de voluntad, además de un sujeto pasivo que ha de resentir los efectos jurídicos de dicho acto. Con respecto a la voluntad, esta se refiere a que la voluntad de la autoridad administrativa debe ser espontánea, libre, dentro de las facultades del órgano, libre de vicios y expresarse en los términos previstos por la ley. En cuanto a el objeto del acto administrativo, este se refiere a la materia o contenido del acto y el cual debe ser cierto y jurídicamente posible, es decir, que se pueda llevar a cabo de acuerdo a la norma.

El fin del acto administrativo es uno de los elementos más importantes, puesto que es aquí donde la autoridad administrativa como sujeto activo plasma los motivos por

---

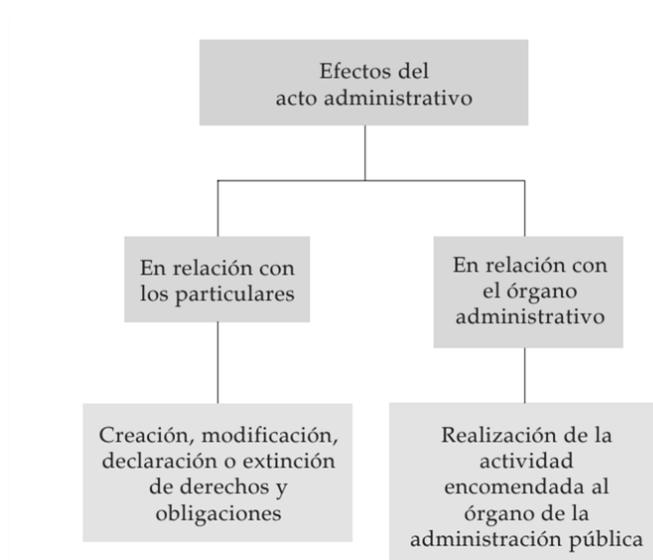
<sup>37</sup> Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de agosto de 1994. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 18-05-2018.

los cuales ha para la emisión del acto, y que siempre han de estar contenidos de manera clara dentro de la resolución que contenga al acto administrativo, ya que esto protege el derecho de la seguridad jurídica de los gobernados pues así se está en posibilidades de conocer las razones, causas y fundamentos de la resolución administrativa emitida.

Como últimos elementos del acto administrativo tenemos al fin y la forma, el primero se refiere al efecto que la autoridad administrativa se propone alcanzar con la expedición del acto y debe ser un fin o pretensión general y pública. En cuanto a la forma, es la manera en que se dará la exteriorización de la voluntad del sujeto activo y que siempre ha de ser de carácter solemne.

Como parte del acto administrativo, a continuación, se ilustran los efectos de este:

Ilustración 3. Efectos del acto administrativo.



Fuente: Suprema Corte de Justicia de la Nación. “Manual del Justiciable Materia Administrativa”, 2003, México, p.28.

Antes de finalizar con el presente tema, se debe hacer mención a los denominados actos materialmente administrativos reconocidos de la interpretación del último párrafo del artículo 117 de la Ley de Amparo, conforme a lo establecido por la jurisprudencia:

“son aquellos que exclusivamente emite de forma unilateral un órgano de la administración pública, en los que no tiene intervención el particular, cuyos efectos son directos e inmediatos, excluyéndose cualquier acto administrativo que recae a una solicitud de parte interesada, o bien, al ejercicio de un derecho de acceso a la información, de acceso a la justicia y de audiencia y defensa.”<sup>38</sup>

## **2.8 Facultades de las autoridades fiscales.**

Continuando con el desarrollo del presente trabajo, es momento de establecer lo referente a las autoridades fiscales y sus facultades, por lo que se hablara de los diferentes tipos de facultades con que cuentan las autoridades fiscales para la adecuada recaudación de los impuestos.

Sin embargo, resulta conveniente esclarecer qué son las autoridades fiscales, por lo que podemos decir que es toda unidad administrativa del Poder Ejecutivo dotada por la legislación para llevar a cabo actos que le permitan recaudar los ingresos necesarios para cubrir el gasto público. Así, como se estableció en temas anteriores, el Servicio de Administración Tributaria al ser un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene la facultad de cobrar los impuestos dentro de lo marcado por la normatividad aplicable, por lo que es la autoridad fiscal por excelencia en nuestro país.

Aunado a lo anterior, otros organismos que no forman parte de la SHCP también cuentan con la calidad de autoridades fiscales a nivel federal, puesto que son

---

<sup>38</sup> Décima Época, Tesis PC.III. A. J/92 A (10a.), Libro 83, febrero 2021, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

inherentes a sus funciones el recaudar otro tipo de contribuciones diferentes a los impuestos, tales como el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), El Instituto Nacional para el Fondo de la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT) y la Comisión Nacional del Agua (CONAGUA).

Ahora bien, estas facultades de las autoridades fiscales se configuran como actos de molestia para los gobernados, por lo que deben seguir cabalmente con el principio de legalidad contenido en el artículo 16 primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer que: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”<sup>39</sup>

De igual manera, el párrafo décimo sexto del mencionado numeral Constitucional establece que las autoridades administrativas (y por ende las fiscales) únicamente podrán practicar visitas domiciliarias para cerciorarse de que se han cumplido con las obligaciones fiscales, para lo cual podrán exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, y para ello deben sujetarse a lo contenido en las leyes respectivas siguiendo las formalidades prescritas para los cateos.

Así pues, las autoridades fiscales cuentan con diversas facultades establecidas en la legislación que les permiten cumplir con su fin último: la recaudación de impuestos para así integrar el presupuesto del gasto público destinado a la satisfacción de necesidades de la sociedad, sin embargo, para llevar a cabo tales facultades se deben realizar bajo un parámetro de legalidad conforme a lo establecido por la Carga Magna. Dichas facultades se encuentran contenidas, esencialmente, en el Código Fiscal de la Federación y la jurisprudencia por lo que se analizarán cada una de ellas.

---

<sup>39</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

### **2.8.1 Facultades de comprobación.**

Una de las facultades de las autoridades fiscales es la facultad de comprobación, la cual puede definirse como los actos que realiza la autoridad para cerciorarse del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos o contribuyentes. Las facultades de comprobación, en opinión de Roberto Álvarez (citado por Rodríguez Lobato) tienen como finalidad:

“(la) inmediata la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y en forma mediata buscan alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.”<sup>40</sup>

Ahora bien, las facultades de comprobación se encuentran contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, y en su primer párrafo se establece lo siguiente:

“Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados o los asesores fiscales han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.”<sup>41</sup>

Así pues, el numeral 42 del Código Fiscal de la Federación enumera las facultades de comprobación con que cuentan las autoridades fiscales en el ejercicio de su poder recaudatorio, siendo esencialmente de inspección, verificación,

---

<sup>40</sup> RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. “Derecho fiscal”, Segunda edición, Oxford, México, 1986, p. 213.

<sup>41</sup> Código Fiscal de la Federación. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 08-12-2020.

determinación o liquidación; mencionando a continuación solo algunas de tales facultades:

- Rectificar errores aritméticos que se encuentren en las declaraciones, solicitudes o avisos presentados por los contribuyentes, requiriéndoles la información necesaria para ello.
- Requerir a los contribuyentes y demás sujetos obligados la presentación de su contabilidad, documentos u otros datos para llevar a cabo su revisión ya sea en las oficinas de las propias autoridades, dentro del buzón tributario o en el domicilio del contribuyente.
- Practicar visitas a los contribuyentes para revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes en donde se hará un análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.
- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos.

### **2.8.2 Facultades de liquidación.**

En cuanto a las facultades de liquidación de las autoridades fiscales, estas se relacionan con las facultades de comprobación dado que para que una autoridad fiscal lleve a cabo esta facultad, primero debe darse su actuar mediante el ejercicio de las facultades de comprobación.

De tal forma, las facultades de liquidación se pueden definir como la potestad de la autoridad fiscal de determinar en cantidad liquida los créditos fiscales, determinados por el ejercicio de las facultades de comprobación, tal como lo establece el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación al contener la caducidad de tales facultades:

“Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años...”<sup>42</sup>

Resulta relevante diferenciar plenamente las facultades de liquidación de las de comprobación ya que, derivado de una interpretación armónica del numeral citado, únicamente las facultades de liquidación de las autoridades fiscales habrán de caducar por el paso del tiempo mientras que sus facultades de comprobación quedan “a salvo” para que la autoridad fiscal pueda volver a ejercerlas, pero únicamente por un concepto o hecho generador diferente ya que se debe acatar el principio *non bis in idem* (nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos) que aunque es de la materia penal, resulta aplicable en materia tributaria como restricción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, tal como lo establece la jurisprudencia de la siguiente manera:

“El artículo 23 constitucional incorpora el principio jurídico *non bis in idem* como un derecho de seguridad jurídica, cuyo propósito es proteger a la persona de no ser juzgada dos veces por el mismo delito. En materia administrativa este principio se traduce en prohibir que una persona reciba una doble consecuencia sancionadora por la misma conducta.”<sup>43</sup>

### **2.8.3 Facultades de gestión.**

Por último, las facultades de gestión son otro tipo de facultades inherentes a las autoridades fiscales, y las mismas tienen el objetivo de asistir al contribuyente para que este cumpla debidamente con sus obligaciones fiscales, además de vigilar y controlar que dichas obligaciones se lleven a cabo en cabalidad. Dichas

---

<sup>42</sup> Ibidem.

<sup>43</sup> Décima Época, 1a. CCCXXII/2014 (10a.), Tomo I, septiembre 2014, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

facultades se encuentran establecidas en los artículos 22, 41 y 41-A del Código Fiscal de la Federación.

Así, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación contempla requerimientos para verificar si la solicitud de devolución que hacen los contribuyentes es o no procedente. Por otra parte, el artículo 41 del ordenamiento fiscal mencionado explica que la autoridad fiscal podrá requerir 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. Mientras que el 41-A del mismo ordenamiento establece que las autoridades solo requerirán documentos necesarios para verificar el cumplimiento de sus obligaciones, ya si no se cumple con estos requerimientos entonces podrá imponer una multa, mas no determinar créditos fiscales.

Ahora bien, la jurisprudencia ha establecido la diferencia esencial entre las facultades de comprobación de las de gestión, estableciendo claramente en que consisten unas y otras además de mencionar en que numerales de la legislación fiscal se encuentran contenidas, por lo que tales facultades no deben ser confundidas conforme a lo siguiente:

“Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal, conforme al artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puede 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>44</sup>

---

<sup>44</sup> Décima Época, 2a./J. 22/2020 (10a.), Tomo I, marzo 2020, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

De tal forma que las facultades de gestión le permiten a las autoridades fiscales vigilar y auxiliar que los contribuyentes y demás sujetos obligados cumplan cabalmente con sus obligaciones fiscales establecidas en la legislación, pudiendo solicitar documentos e información que consideren necesarios para dilucidar cualquier situación respecto a la conducta fiscal de los contribuyentes, y si, en dado momento después de recibir tal información, la autoridad fiscal sospecha que no se cumplieron oportunamente con las obligaciones fiscales, puede iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

## **2.9 Legislación aplicable a los actos administrativos.**

A continuación, comenzaremos por analizar las legislaciones referentes a los actos y procedimientos de la administración pública en México.

### **2.9.1 Ley Federal de Procedimiento Administrativo.**

Siguiendo con el desarrollo del presente trabajo, es necesario exponer de manera concreta aquellas leyes aplicables a los actos administrativos por lo que primeramente tenemos a la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, la cual fue promulgada el 4 de agosto de 1994 y es de aplicación supletoria a las diversas leyes administrativas. Las disposiciones de esta ley son de orden e interés públicos, y se aplican a los actos, procedimientos y resoluciones de la Administración Pública Federal centralizada, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados Internacionales de los que México sea parte, también se aplicará a los organismos descentralizados de la administración pública federal paraestatal respecto a sus actos de autoridad, a los servicios que el estado preste de manera exclusiva, y a los contratos que los particulares sólo puedan celebrar con el mismo pero no será aplicable a las materias de carácter fiscal, responsabilidades de los servidores públicos, justicia agraria y laboral, ni al ministerio público en ejercicio de sus funciones constitucionales.

### **2.9.2 Código Fiscal de la Federación.**

Este cuerpo normativo fue promulgado el 31 de diciembre de 1981 y cuenta con 196 artículos, el cual define los conceptos fiscales fundamentales, fija los procedimientos para obtener los ingresos fiscales, la forma de ejecución de las resoluciones fiscales y los recursos administrativos, así como el sistema para resolver las controversias ante el Tribunal Fiscal de la Federación, además de otros aspectos.

De igual manera, este código es de aplicación supletoria, es decir, que, si de primera instancia necesitamos resolver alguna duda en el tema fiscal y no encontramos como aclararla, por ejemplo, en una ley específica como en la Ley del ISR o del IVA, pero sí encontramos como esclarecerla mediante la aplicación del Código Fiscal de la Federación, nos apegamos a él y resolvemos mediante este código. También establece las facultades de las autoridades fiscales, las infracciones y delitos fiscales, de los procesos administrativos, de la impugnación de notificaciones, de los recursos de revocación, entre otros.

### **2.9.3 Reglamento del Código Fiscal de la Federación.**

El día 2 de abril de 2014, en cumplimiento de sus facultades, el Ejecutivo Federal publicó en el Diario Oficial de la Federación el nuevo reglamento del Código Fiscal de la Federación. Debemos recordar que un reglamento es toda disposición jurídica de carácter general y con valor subordinado a la ley o de un código emitido por el Ejecutivo Federal, en donde la ley establece una obligación y el reglamento ha de establecer la manera en que se ha de cumplir con tal obligación. Así, los reglamentos han de estar sometidos jerárquicamente a una ley, aunque sea posterior, no puede derogar, ir más allá, o modificar el contenido de las normas con rango de ley o de código.

#### **2.9.4 Resolución Miscelánea Fiscal.**

La Resolución Miscelánea Fiscal encuentra su fundamento en el artículo 33, fracción I inciso g) del Código Fiscal de la Federación, dentro del título de facultades de las autoridades fiscales. Así, se establece que para el mejor cumplimiento de sus facultades las autoridades fiscales proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes procurando “publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; 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.”<sup>45</sup> A su vez, tiene su fundamento en el artículo 7 fracciones XVI y XVIII de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, como parte de las atribuciones.

El objeto de la Resolución Miscelánea es el publicar anualmente, agrupar y facilitar el conocimiento de las reglas generales dictadas por las autoridades fiscales en materia de impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos federales, excepto los de comercio exterior. Así, la estructura de la Resolución Miscelánea es la siguiente:

- a) Disposiciones generales.
- b) Código Fiscal de la Federación.
- c) Impuesto sobre la renta.
- d) Impuesto al valor agregado.
- e) Impuesto especial sobre producción y servicios.
- f) Contribuciones de mejoras.
- g) Derechos.

---

<sup>45</sup> Código Fiscal de la Federación. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 08-12-2020.

- h) Impuesto sobre automóviles nuevos.
- i) Ley de Ingresos de la Federación.
- j) Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos
- k) Ley de Ingresos de la Federación.
- l) De la prestación de servicios digitales.

Esta Resolución Miscelánea Fiscal emitida por el SAT puede ser modificada a lo largo del ejercicio fiscal al que corresponda y a su vez se compone de sus anexos, los cuales son agrupados tal manera que se puedan identificar por temas, esto es así para facilitar la consulta de las diferentes disposiciones fiscales y conceptos que contiene, pues la misma se ha constituido como una guía que busca orientar al contribuyente para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales frente al Servicio de Administración Tributaria.

Así, la regla 1.9. de la mencionada Resolución se establecen los “Anexos de la RMF”, siendo 32 anexos para el ejercicio 2020 y en donde encontramos el Anexo 1-A que concierne a tramites fiscales, el Anexo 3 que refiere a los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales emitidos de conformidad con el artículo 33, fracción I, inciso h) del CFF, y el Anexo 7 que compila los criterios normativos en materia de impuestos internos emitidos de conformidad con los artículos 33, penúltimo párrafo y 35 del CFF.

## **2.10 Cartas invitación**

Por Carta Invitación se puede entender “como un acto que emite la autoridad fiscalizadora, con la intención de invitar al contribuyente a una autocorrección, siempre que advierte posibles irregularidades, pero no la considera una determinación de crédito fiscal, y por ende limita que sea un acto recurrible legalmente.”<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> TLC Asociados, “Carta invitación para regularizar rubro de INCOTERMS”, 2018. [Fecha de consulta: 14 de mayo de 2021] Disponible en: <https://www.tlcasociados.com.mx/282-carta-invitation-para-regularizar-rubro-de-incoterms-invitation-letter-to-regularize-heading-of-incoterms/#:~:text=Naturaleza%20Jur%C3%ADdica%20Una%20Carta%20Invitaci%C3%B3n%20s>

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha implementado los programas de recaudación denominados “Vigilancia del cumplimiento” y “Caídas recaudatorias”, los cuales buscan incrementar la recaudación a través del envío de cartas invitación, de igual forma, el SAT realizó una adición a la regla 2.12.15, de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente respecto a la aclaración de cartas invitación o exhortos de obligaciones omitidas el 28 de septiembre de 2020, el cual plantea que cuando las personas físicas o morales reciban una carta invitación o exhorto, por parte de la autoridad del SAT y este solicite que se acredite el cumplimiento de las obligaciones en la presentación de declaraciones a que este sujeto el contribuyente, de acuerdo a las disposiciones fiscales aplicables, ya sea por algún impuesto, concepto, periodo y ejercicio, se podrá realizar la aclaración ante la administración Desconcentrada de Recaudación, de conformidad con lo establecido en la ficha de trámite 128/CFF donde se establece la aclaración de requerimientos o cartas invitación de obligaciones omitidas, contenida en el anexo 1-A, pero cuando sea la Administración General de Grandes Contribuyentes quien emite las cartas invitación no será aplicable.

### **2.10.1 Naturaleza jurídica de las cartas invitación.**

Una carta invitación no deriva de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, puesto que no se trata de revisar si los contribuyentes están cumpliendo cabalmente con sus obligaciones fiscales, más bien, “se trata de aclarar diferencias o situaciones que comúnmente se derivan del análisis de la información contenida en las bases de datos que tiene la autoridad fiscal en sus sistemas.”<sup>47</sup> Por lo que se puede entender a las cartas invitación como un acto que emite la autoridad fiscalizadora, con la intención de invitar al contribuyente a una autocorrección,

---

[e%20puede%20entender,ende%20limita%20que%20sea%20un%20acto%20recurrible%20legalmente.](#)

<sup>47</sup> Chávez Ruiz Zamarripa Consultoría Fiscal, “Cartas invitación y exhortos del SAT-entorno legal”, 2020. [Fecha de consulta: 14 de mayo de 2021] Disponible en: [https://www.chevez.com/upload/files/FaqCF\\_2020-2.pdf](https://www.chevez.com/upload/files/FaqCF_2020-2.pdf)

siempre que advierte posibles irregularidades, pero sin hacer uso de sus facultades de comprobación.

Desde el punto de vista formal del Servicio de Administración Tributaria, las Cartas Invitación tienen el objetivo de que aquellos contribuyentes que no presentaron la Declaración Anual de ISR del ejercicio observado cumplan con esta obligación, atento a lo anterior generalmente se destina la invitación en carta a los Contribuyentes con depósitos en efectivo o transferencias en una cuenta bancaria que no han sido declarados fiscalmente, a aquellos no inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y que deben estarlo o a aquellos que inscritos en el RFC que no hayan presentado su Declaración Anual.<sup>48</sup> Al respecto, la jurisprudencia ha establecido el siguiente criterio:

“se trata únicamente de un acto declarativo, a través del cual la autoridad exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas, presentándole una propuesta de pago que no le ocasiona un perjuicio real en su esfera jurídica, en la medida en que a través de este acto, la autoridad exclusivamente señala una cantidad que obra en sus registros y que sólo tendrá en cuenta cuando ejerza sus facultades de comprobación y, en consecuencia, emita una resolución que establezca obligaciones para el contribuyente fiscalizado.”<sup>49</sup>

Finalmente, una vez desarrollados todos los elementos necesarios para sustentar la investigación científica, vamos a dar pie a todo lo que es el desarrollo sistematizado desde el punto de vista técnico de nuestro tema de investigación.

---

<sup>48</sup> Mejor Abogado, “La carta invitación del SAT”, 2016. [Fecha de consulta: 14 de mayo de 2021] Disponible en: <https://mejorabogado.mx/2016/03/23/carta-invitation/>

<sup>49</sup> Décima Época, Tesis 2a./J. 110/2019 (10a.), Libro 69, agosto 2019, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

## **CAPITULO III. PRÁCTICAS ILEGALES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

Una vez revisada la normatividad que sirvió de base para fundamentar esta investigación en el ámbito científico, y de acuerdo a la opinión doctrinal que hacen los expertos, pasaremos a darle entrada a la investigación fundamental, la que servirá para darle la plena validez a la respectiva propuesta de esta investigación; por lo que damos paso al capítulo III, denominado “Cartas Invitación.”

### **3.1 Cartas invitación.**

Como se expuso en el anterior capítulo de esta investigación, una carta invitación es aquel acto que emite la autoridad fiscalizadora, con la finalidad de incentivar al contribuyente a una autocorrección cuando advierte posibles irregularidades, pero al emitir este acto la autoridad no está haciendo usos de sus facultades de comprobación, por lo tanto, no se considera una determinación de crédito fiscal.

Así pues, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha implementado diversos programas de recaudación en donde busca incrementar sus ingresos a través del envío de cartas invitación enviadas a los contribuyentes vía comunicación electrónica, esto conforme al artículo 33 del Código Fiscal de la Federación en su fracción III que a la letra establece lo siguiente:

“Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

III. Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, la autoridad fiscal, para el mejor ejercicio de sus facultades y las de asistencia al contribuyente, podrá generar la clave de Registro Federal de Contribuyentes con base en la información de la Clave Única de Registro de Población a fin de facilitar la inscripción a dicho Registro; podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y

aduaneras y promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el registro federal de contribuyentes.”<sup>50</sup>

Además, el Servicio de Administración Tributaria, dentro de sus facultades y atribuciones, ha establecido en la Resolución Miscelánea Fiscal la regla 2.11.14 para el ejercicio 2021 en donde se establece lo siguiente:

“2.11.14. Cuando las personas físicas o morales reciban una carta invitación o exhorto, mediante el cual cualquier autoridad del SAT solicite se acredite el cumplimiento en la presentación de declaraciones a que está sujeto de conformidad con las disposiciones fiscales aplicables, por algún impuesto, concepto, periodo y ejercicio, podrán realizar la aclaración correspondiente ante la Administración Desconcentrada de Recaudación más cercana a su domicilio fiscal, de conformidad con lo establecido en la ficha de trámite 128/CFF “Aclaración de requerimientos o carta invitación de obligaciones omitidas”, contenida en el Anexo 1-A. Lo dispuesto en la presente regla no será aplicable tratándose de las cartas invitación o exhortos emitidos por la Administración General de Grandes Contribuyentes.”<sup>51</sup>

Así, cuando la autoridad detecta en sus registros inconsistencias en los datos que se presentaron al darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), además de detectar depósitos en efectivo o transferencias en una cuenta bancaria que no han sido declarados fiscalmente o en caso de que se advierta discrepancia fiscal o incluso ante la falta de una declaración provisional periódica o anual, el SAT puede enviar una carta invitación a los contribuyentes a través del Buzón Tributario en donde la autoridad solicita al contribuyente que acredite el cumplimiento de las obligaciones en la presentación de declaraciones a que, de acuerdo a las disposiciones fiscales aplicables, ya sea por algún impuesto, concepto, periodo y

---

<sup>50</sup> Código Fiscal de la Federación. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 08-12-2020.

<sup>51</sup> Resolución Miscelánea Fiscal para 2021. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 2020.

ejercicio. Así, al darse la introducción al sistema jurídico fiscal de las cartas invitación hubo una impugnación masiva de estas que obligo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación a pronunciarse respecto de estas, en donde esencialmente, estableció que las cartas invitación son únicamente un acto declarativo de la autoridad fiscal.

Una carta invitación no deriva de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, puesto que no se trata de revisar si los contribuyentes están cumpliendo cabalmente con sus obligaciones fiscales, más bien, “se trata de aclarar diferencias o situaciones que comúnmente se derivan del análisis de la información contenida en las bases de datos que tiene la autoridad fiscal en sus sistemas.”<sup>52</sup> Por lo que se puede entender a las cartas invitación como un acto que emite la autoridad fiscalizadora, con la intención de invitar al contribuyente a una autocorrección, siempre que advierte posibles irregularidades, pero sin hacer uso de sus facultades de comprobación.

Desde el punto de vista formal del Servicio de Administración Tributaria, las Cartas Invitación tienen el objetivo de que aquellos contribuyentes que no hayan cumplido con sus obligaciones fiscales cumplan espontáneamente con tales obligaciones, atento a lo anterior generalmente se destina la invitación en carta a los contribuyentes con depósitos en efectivo o transferencias en una cuenta bancaria que no han sido declarados fiscalmente, a aquellos no inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y que deben estarlo o a aquellos que inscritos en el RFC que no hayan presentado su Declaración Anual.<sup>53</sup> Al respecto, la jurisprudencia ha establecido el siguiente criterio:

“Se trata únicamente de un acto declarativo, a través del cual la autoridad exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas, presentándole una propuesta de pago que no le ocasiona un perjuicio real en su

---

<sup>52</sup> Chávez Ruiz Zamarripa Consultoría Fiscal, “Cartas invitación y exhortos del SAT-entorno legal”, 2020. [Fecha de consulta: 14 de mayo de 2021] Disponible en: [https://www.chevez.com/upload/files/FaqCF\\_2020-2.pdf](https://www.chevez.com/upload/files/FaqCF_2020-2.pdf)

<sup>53</sup> Mejor Abogado, “La carta invitación del SAT”, 2016. [Fecha de consulta: 14 de mayo de 2021] Disponible en: <https://mejorabogado.mx/2016/03/23/carta-invitation/>

esfera jurídica, en la medida en que a través de este acto, la autoridad exclusivamente señala una cantidad que obra en sus registros y que sólo tendrá en cuenta cuando ejerza sus facultades de comprobación y, en consecuencia, emita una resolución que establezca obligaciones para el contribuyente fiscalizado.”<sup>54</sup>

Al respecto, debemos señalar la figura denominada cobro persuasivo el cual, en palabras de Gómez y otros, es el “conjunto de diligencias que los funcionarios ejecutores deben realizar, con miras a informar a los contribuyentes sobre el debido pago a la entidad correspondiente, de sus obligaciones fiscales. Su objetivo fundamental es procurar un acercamiento más efectivo con el deudor, tratando de evitar el proceso coactivo.”<sup>55</sup> De tal forma que se privilegia un acercamiento “amigable” al contribuyente en donde se le otorgará información para convencerlo o persuadirlo para que cumpla a cabalidad con sus obligaciones fiscales, es decir, se le invita a que cumpla con tal propósito por medio de diversas formas de comunicación directa tales como las cartas invitación enviadas a través del Buzón Tributario.

Ahora bien, con fundamento en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en el Código Fiscal de la Federación, en la Ley del Servicio de Administración Tributaria y en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, las únicas áreas autorizadas del Servicio de Administración Tributaria para emitir las cartas invitación o exhortos son la Administración General de Recaudación, la Administración Central de Promoción y Vigilancia del Cumplimiento o las Administraciones Desconcentradas de Recaudación, en términos de lo dispuesto por los artículos 16, fracción XV, 17, apartado B y 18, fracción I del el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, por lo que los contribuyentes deben estar atentos a que toda carta invitación que reciban sea emitida por alguna de estas áreas autorizadas.

---

<sup>54</sup> Décima Época, Tesis 2a./J. 110/2019 (10a.), Libro 69, agosto 2019, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

<sup>55</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. “Cobro persuasivo: Alcances y límites. Una nueva visión”, 2015. [Fecha de consulta: 27 de mayo de 2021] Disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/documentos/banner%20principal/2015/malas-practicas/files/basic-html/page2.html>

### **3.1.1 Supuestos y formas en qué se emiten las cartas invitación.**

La autoridad fiscal al emitir y enviar una carta invitación a un contribuyente, tiene por objetivo informarle la detección de una omisión en sus obligaciones fiscales de conformidad con la información obtenida en los sistemas y bases de datos institucionales a los que tiene acceso la autoridad fiscal.

Así, el Servicio de Administración Tributaria es la autoridad fiscal encargada de emitir y enviar estas cartas invitación contando con amplio campo de ejercicio pues puede enviar estas invitaciones por cualquier tipo de irregularidad que detecte, como por ejemplo, si identifica que un contribuyente ha realizado actividades por las cuales no haya cumplido debidamente con sus obligaciones fiscales, principalmente la obligación de pago de impuestos además de que puede enviar una carta invitación si considera que se están realizando actividades vulnerables, en términos de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (“Ley Antilavado”), tales como la introducción de flujos de efectivo de procedencia ilícita en el sistema financiero por parte de los grupos de delincuencia organizada, las vinculadas con juegos y sorteos, subasta o comercialización de arte, recepción de donativos por parte de las asociaciones y sociedades sin fines de lucro, entre otras.

Así, desde el punto de vista formal del Servicio de Administración Tributaria, la Carta Invitación tiene el objetivo de que aquellos contribuyentes que no presentaron la Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio observado correspondiente cumplan con esta obligación, atento a lo anterior generalmente una carta invitación es enviada a los contribuyentes cuando la autoridad detecta lo siguiente:

- Depósitos en efectivo o transferencias en una cuenta bancaria que no han sido declarados fiscalmente.
- Personas que no están inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y que deben estarlo.

- Personas inscritas en el RFC que no han presentado sus correspondientes declaraciones de impuestos.
- Gastos mayores en relación a los ingresos declarados (discrepancia fiscal).
- En general, cualquier anomalía o comportamiento atípico en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y el consecuente pago de una contribución que la autoridad fiscal logre detectar.

La autoridad fiscal al emitir y enviar una carta invitación sólo se limita a dar noticia de la existencia de un presunto adeudo exhortando o “invitando” al contribuyente a esclarecer su situación fiscal presentándole una propuesta de pago. Así, estas cartas se configuran como un mecanismo más a favor del Servicio de Administración Tributaria para incentivar a los contribuyentes a cumplir de manera voluntaria con sus obligaciones fiscales o aclarar información que la autoridad haya observado, a su criterio, como atípica.

### **3.1.2 Razonamiento de la autoridad fiscal para la existencia de las cartas invitación.**

Primeramente, para poder entender las razones detrás de la aplicación de las cartas invitación en nuestro sistema fiscal legal, debemos exponer brevemente la adopción por parte del Estado Mexicano del proyecto BEPS (erosión de la base imponible y el traslado de beneficios) en su legislación al formar parte del G-20 y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Así, el proyecto BEPS fue ideado para combatir la aplicación de estrategias fiscales que erosionan la base impositiva de una jurisdicción, sin beneficiar a otra, pues el objetivo es mover las utilidades generadas por un grupo multinacional de empresas o multinational Enterprise (MNE, por sus siglas en inglés) a una jurisdicción de baja o nula tributación. El plan de acción BEPS aprobado en octubre de 2015 quedó compuesto por 15 acciones concretas que debían ser implementadas a nivel nacional por los distintos países participantes además de la aplicación coordinada de ciertas disposiciones de los convenios internacionales en materia fiscal. El 24 de

noviembre de 2016 , México firmó el Convenio Multilateral para la Implementación de Medidas Relacionadas con Tratados Tributarios para Prevenir la Erosión de la Base y el Traslado de Utilidades, y el 07 de septiembre del mismo año el citado convenio fue suscrito por México adoptando así el Proyecto BEPS.

De tal forma que una de las acciones concretas del proyecto BEPS consisten en la aplicación en la legislación de los países miembros de reglas anti-elusión o anti-abuso en donde se busca reducir la elusión y evasión fiscal en donde la evasión es todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria, mientras que la elusión es toda conducta que se realiza con el fin de evitar total o parcialmente la carga fiscal a pagar de las actividades económicas realizadas por los sujetos pasivos.

Es así que en noviembre del ejercicio fiscal de 2011, contribuyentes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes e incluso aquellos no inscritos en el RFC, habían recibido una serie de invitaciones por parte de la autoridad hacendaria para cumplir con sus deberes fiscales, principalmente la relativa a los depósitos en efectivo detectados en sus cuentas bancarias, y que la autoridad presumía no habían sido acumulados para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR), por lo que dicha invitación del SAT incitaba a enterar el tributo mediante un único pago o en parcialidades del mencionado impuesto.

Esta acción inicial derivó del establecimiento del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) que entró en vigor el 1 de julio de 2008 y estuvo vigente hasta 2014 (al abrogarse la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo), en donde por dicho impuesto, el SAT había estado enviando cartas invitación a todos aquellos contribuyentes a los que se les detectó que durante el año 2009 habían recibido montos en efectivo en sus cuentas bancarias sin que se hubiera justificado el ingreso correspondiente, según la información en poder de la autoridad fiscal.

Así, en fecha 31 de octubre de 2011, el SAT lanzó un comunicado de prensa (con número 179/2011) en donde informaba que, como parte de la estrategia para

combatir la informalidad, se estarían llevando a cabo acciones de regularización del impuesto sobre la renta (ISR), en donde identificó que al rededor de 60 mil contribuyentes recibieron depósitos por montos superiores al régimen en el que están registrados, otros 180 mil recibieron depósitos sin estar inscritos en el RFC y casi 300 mil recibieron depósitos que debieron declarar y no lo hicieron, por lo que a todos estos sujetos obligados “se les está enviando una carta mediante la cual se les invita a regularizar su situación fiscal y un formulario para el pago del impuesto correspondiente. Además, a quienes no están en el Registro Federal de Contribuyentes se les inscribirá automáticamente.”<sup>56</sup>

Por todo lo anteriormente mencionado, las cartas invitación existen pues, conforme a la autoridad fiscal, constituyen una de las herramientas con las que cuenta el Servicio de Administración Tributaria para el combate a la elusión y evasión fiscal, siendo estas actividades los principales factores del bajo nivel de recaudación de ingresos tributarios de la autoridad fiscal pues es bien conocido por la autoridad el hecho de que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica para así no pagar las cantidades de impuesto que les corresponde. Además, las cartas invitación resultan un método de recaudación barato en donde, en muchas ocasiones, no es necesario que después se inicien con los procedimientos propios de las facultades de comprobación del Servicio de Administración Tributaria.

### **3.1.3 Efectos de las cartas invitación en la recaudación de ingresos por parte del SAT.**

Como ya se ha expuesto anteriormente, las cartas invitación que emiten las autoridades fiscales no derivan de los procedimientos de fiscalización previstos en el Código Fiscal de la Federación como parte de las facultades de comprobación de

---

<sup>56</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos. “Lanza el SAT programa para combatir la informalidad”, 2012. [Fecha de consulta: 27 de mayo de 2021] Disponible en: <https://imcp.org.mx/el-servicio-de-administracion-tributaria-sat-informa-que-como-parte-de-la-estrategia-para-combatir-la-informalidad-esta-llevando-a-cabo-acciones-de-regularizacion-del-impuesto-sobre-la-renta-isr/>

las autoridades fiscales, sino que se trata de un exhorto a los contribuyentes a que se aclaren diferencias o situaciones que comúnmente se derivan del análisis de la información contenida en las bases de datos que tiene la autoridad en sus sistemas.

Así pues, el Servicio de Administración Tributaria ha observado que las cartas invitación se han convertido en un método altamente efectivo para que los contribuyentes cumplan con aquellas obligaciones fiscales que no se hayan cumplido adecuadamente, por lo que cada vez es más común que la autoridad fiscal envíe estas invitaciones de manera masiva a varios sujetos obligados, aunque estos requerimientos no les sean aplicables del todo.

La eficacia de las cartas invitación que envía el SAT radica medularmente en el desconocimiento del tema de varios contribuyentes (si estos no cuentan con un profesional de la materia que los asesore) así como el miedo que existe de que las autoridades fiscales inicien algún proceso de auditoría si no se responde a la invitación hecha, por lo que los sujetos cumplen de manera auto determinativa, aunque no exista obligación alguna de proporcionar información ni de hacer autocorrección alguna.

Ahora bien, como se mencionó en el subtema anterior, las primeras acciones de envío de cartas invitación de 2011 derivaron de la aplicación de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo en donde la autoridad envió requerimientos a todo contribuyente que hubiera tenido depósitos bancarios significativos sin enterar y de los cuales se presumía eran ingresos. La autoridad fiscal emitió un comunicado en donde aseguraba que dicha medida era parte de una estrategia en contra de la informalidad y que por la cual se buscaba recaudar alrededor de 5,000 millones de pesos.

Así pues, las cartas invitación forman parte del llamado “Programa de Vigilancia Profunda” en el cual el Servicio de Administración Tributaria, con el fin de incentivar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes mediante una autocorrección voluntaria, establece que el SAT está facultado para realizar las siguientes acciones:

- Notificar un oficio invitación donde solicita acudir de manera presencial a las instalaciones de la Administración Desconcentrada de Recaudación, en una fecha y hora programada, para llevar a cabo una entrevista de vigilancia profunda.
- Notificar un oficio invitación, para una entrevista de vigilancia profunda realizada por la Administración Desconcentrada de Recaudación a través de medios electrónicos, a la cual deberás ingresar en la liga o dirección electrónica señalada en el propio oficio, mediante la conexión a la sesión a través de la herramienta Microsoft Teams.<sup>57</sup>

Al respecto, el Servicio de Administración Tributaria durante el ejercicio de 2016 y mediante operaciones de persuasión y vigilancia, logró una recaudación de 30 mil 806 millones de pesos y en donde “la fuente de recursos que más le redituó al SAT fue el correo electrónico. El año pasado (2016) envió 28.5 millones de mails a contribuyentes para que aclararan su situación fiscal y obtuvo 13 mil 661 millones de pesos. En promedio, por cada e-mail enviado el SAT recuperó 479.50 pesos en los que el contribuyente tenía algún tipo de inconsistencia fiscal.”<sup>58</sup>

Ahora bien, durante el ejercicio 2020 se implementaron diversas estrategias de cobro y fiscalización para aumentar la recaudación tributaria (a pesar del esenario económico adverso derivado de la pandemia de COVID-19), por lo que la autoridad fiscal recaudó un monto de 3 billones 338.9 mil millones de pesos, un aumento nominal de 137 mil millones y un crecimiento real de 0.8 % respecto a lo recaudado en 2019, en donde 69.8 mil millones de pesos fueron recaudados por fiscalización sin judicialización.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> Servicio de Administración Tributaria. “Infórmate sobre el Programa de Vigilancia Profunda”, [Fecha de consulta: 31 de mayo de 2021] Disponible en: <https://www.sat.gob.mx/consulta/26217/informate-sobre-el-programa-de-vigilancia-profunda>

<sup>58</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Gaceta Mexicana. Contribuyentes, bajo estricta vigilancia del SAT, 2017. [Fecha de consulta: 31 de mayo de 2021] Disponible en: <https://imcp.org.mx/gaceta-mexicana-contribuyentes-bajo-estricta-vigilancia-del-sat-9-febrero-2017/>

<sup>59</sup> Servicio de Administración Tributaria. “La recaudación tributaria aumentó durante 2020 pese a la pandemia”, Gobierno de México, 2021. Disponible en: <https://www.gob.mx/sat/prensa/la-recaudacion-tributaria-aumento-durante-2020-pese-a-la-pandemia-014-2021>

Además de los ingresos obtenidos por el debido cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones de pago (los cuales aumentaron un 7.1% respecto del ejercicio 2019), el SAT “encaminó su esfuerzo recaudatorio para obtener 496.2 mil millones de pesos de ingresos adicionales, lo que representó 2.2% del PIB de 2020, con acciones de eficiencia, cobranza y fiscalización”<sup>60</sup>, como se observa en la siguiente imagen:

Ilustración 4. Eficiencia recaudatoria y cobranza sin necesidad de judicialización 2020

2020	Total	Eficiencia <sup>1/</sup>	Fiscalización
<b>Total</b>	<b>496,217.3</b>	<b>110,423.5</b>	<b>385,793.8</b>
Grandes Contribuyentes <sup>2/</sup>	216,000.7	n.a.	216,000.7
Fiscalización	119,016.4	n.a.	119,016.4
Recaudación	110,423.5	110,423.5	n.a.
Comercio Exterior <sup>3/</sup>	50,776.8	n.a.	50,776.8
<b>Informativo</b>	<b>496,217.3</b>	<b>110,423.5</b>	<b>385,793.8</b>
Efectivo	306,510.7	90,257.1	216,253.7
Virtual <sup>4/</sup>	189,706.6	20,166.4	169,540.2

<sup>1/</sup> Considera las acciones realizadas en materia de cobranza coactiva.

<sup>2/</sup> Incluye hidrocarburos. Para 2020, se consideran los 3,579 mdp de dos contribuyentes a los que se le dio vista a la Procuraduría Fiscal de la Federación con presuntiva de defraudación fiscal (es decir, obtenidos a través de actos de judicialización).

<sup>3/</sup> Incluye a las Administraciones Desconcentradas de Auditoría de Comercio Exterior.

<sup>4/</sup> Cantidad que el contribuyente no podrá utilizar para futuros pagos de impuestos, solicitar devoluciones, realizar compensaciones o aplicar pérdidas fiscales, lo que generará un incremento en la recaudación.

n.a.: No aplica. Los totales pueden no coincidir debido al redondeo. Fuente: SAT.

Fuente: SAT. “Evolución de la actividad recaudatoria en 2020 y programas y presupuesto en 2021”.

De igual manera, para el presente ejercicio 2021, la autoridad recaudadora SAT pretende dar continuidad a una serie de programas enfocados a promover la eficiencia recaudatoria a través de la identificación oportuna de omisiones o inconsistencias en el cumplimiento de obligaciones por parte de los sujetos contribuyentes. Así, se seguirán implementando las siguientes acciones:

- Programa de vigilancia del cumplimiento de obligaciones, el cual tiene por objeto que los contribuyentes cumplan con sus declaraciones y pagos de manera oportuna, permite identificar omisiones e invitar a los contribuyentes para su regularización.

<sup>60</sup> Servicio de Administración Tributaria. “Evolución de la actividad recaudatoria en 2020 y programas y presupuesto en 2021”, Gaceta Cámara de Diputados, 2021, p.5. Disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2021/feb/Sat-20210217.pdf>

- Programa enfocado en promover el pago de adeudos determinados mediante acciones persuasivas e invitaciones a la regularización, por ejemplo, realizar acciones de ejemplaridad, tales como la solicitud de inmovilización de cuentas bancarias, reportes de información crediticia, cancelación de certificados de sello digital o la emisión de opinión de cumplimiento en sentido negativo, entre otras, a fin de incidir en el interés de los contribuyentes por realizar su regularización fiscal.<sup>61</sup>

De esta forma, las cartas invitación (y otras medidas y programas persuasivos de recaudación) emitidas y enviadas por el Servicio de Administración Tributaria representan un porcentaje significativo dentro de la recaudación de ingresos a favor del Gobierno Federal, siendo además una manera barata por el cual se pueden obtener los ingresos necesarios para integrar lo estipulado en el Presupuesto de Ingresos aprobado en cada ejercicio fiscal, ya que de esta forma los contribuyentes cumplen de manera espontánea con su obligación de pago de impuestos sin que necesariamente la autoridad fiscal inicie procedimiento alguno de fiscalización, lo que significaría un gasto para la misma y que, al solo emitir y enviar cartas invitación, se da un ahorro que puede ser utilizado en otras áreas de recaudación.

### **3.1.4 ¿Qué sigue después de recibida una carta invitación?**

Siguiendo con el desarrollo del presente trabajo de investigación, se ahondará respecto a las diferentes esenarios jurídicos y fiscales que ocurren después de que un contribuyente recibe una carta invitación por parte del Servicio de Administración Tributaria.

Así pues, independientemente de que el contribuyente atienda o no a lo requerido por la autoridad fiscal en la carta invitación, el SAT puede iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación establecidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la

---

<sup>61</sup> Ibidem, p. 9.

Federacion, el cual establece que tales facultades están encaminadas a comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados o los asesores fiscales hayan cumplido cabalmente con sus obligaciones fiscales y, en su caso, determinar si existen contribuciones omitidas y dictar los respectivos créditos fiscales además de comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Entre las acciones que puede llevar a cabo la autoridad fiscal para corroborar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, encontramos las siguientes:

- Rectificación de errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos. Las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para así rectificar el error u omisión de que se trate.
- Requerimiento de exhibición en el domicilio fiscal de la contabilidad, datos, documentos o informes para su revisión. Este requerimiento puede hacerse a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados; además de que la documentación puede solicitar se exhiba tanto en el domicilio fiscal, en establecimientos, en oficinas de las propias autoridades y dentro del buzón tributario.
- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- Revisión de los dictámenes formulados por los contadores públicos de los contribuyentes respecto de los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, además de revisión de cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
- Practica de visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que se cumplan correctamente con sus obligaciones, tales como: Expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes

o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita y aquellas inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior.

- Practica de avalúos o verificaciones físicas de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- Recabar información, informes y datos de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, que posean con motivo de sus funciones.
- Practica de revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, las cuales se realizan basándose en el análisis de la información y documentación que ha de obrar en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.
- Practica de visitas domiciliarias a los contribuyentes para verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron.
- Practica de visitas domiciliarias a los asesores fiscales de los contribuyentes a fin de verificar que hayan cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 197 a 202 del Código Fiscal de la Federación.

De esta forma, las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, en este caso del Servicio de Administración Tributaria, se configuran como actos de molestia y por lo mismo son una restricción al artículo 16 párrafo XVI Constitucional, debiendo seguir las formalidades establecidas para los cateos: debe existir un mandamiento escrito emitido por la autoridad precisando el domicilio o lugar donde se llevará a cabo el acto de molestia, debe señalarse el objeto del acto de molestia,

debe estar debidamente fundado y motivado así como debe señalarse los nombres de los funcionarios que habrán de llevar a cabo las facultades de comprobación.

Así, las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente. Dentro de las facultades de comprobación que la autoridad fiscal (en este caso SAT) puede llevar a cabo después de la emisión de una carta invitación enunciadas anteriormente, encontramos tres que cuentan con su propio procedimiento a seguir: la visita domiciliaria, la revisión de gabinete y la revisión electrónica.

Respecto de la visita domiciliaria, el Servicio de Administración Tributaria se encuentra facultado para llevarla a cabo de conformidad con el artículo 42 fracciones II y III, pues permite que la autoridad fiscal practique visitas al domicilio fiscal de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados así como en los establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, para así revisar los registros contables de los contribuyentes y para que estos proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran además de revisar sus bienes y mercancías.

Ahora bien, en términos generales, el procedimiento a seguir por la autoridad fiscal al llevar a cabo una visita domiciliaria inicia forzosamente mediante una orden, la cual deberá constar por escrito, de conformidad a lo establecido expresamente en el artículo 16 Constitucional en su primer párrafo y el artículo 38 fracción I del mencionado Código Fiscal de la Federación, documento que debe ser emitido por autoridad competente, es decir deberá estar fundada y motivada. Esta orden de visita será entregada al contribuyente mediante una primera búsqueda del domicilio fiscal por parte de los visitantes y que, si el contribuyente a revisar se encuentra en el lugar, los visitantes habrán de identificarse plenamente requiriéndole que designe dos testigos para la realización de la visita y, posteriormente, se le requiere para que exhiba inmediatamente su contabilidad y demás documentos e

información, debiendo circunstanciar todo lo actuado desde que acuden la primera vez en la llamada acta parcial de inicio.

Así, en el desarrollo de la visita para realizar la solicitud, recepción y análisis de la documentación vinculada al período o ejercicio fiscal revisado, así como los impuestos y / o contribuciones a los que se encuentra sujeto el contribuyente, los visitadores podrán levantar todas las actas parciales que estimen pertinentes. Ahora bien, durante la visita, se notifica al contribuyente o a su representante legal, el derecho de que cuentan con un plazo de al menos 10 días hábiles previos al levantamiento de la última acta parcial, para acudir a las oficinas que están llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

Posteriormente, cuando la autoridad fiscal ya este por concluir la visita, se deberá de levantar la última acta parcial, en el cual se hará constar los hechos u omisiones detectadas por los visitadores, otorgándose de manera expresa a favor del contribuyente un plazo de 20 días hábiles para presentar todos aquellos documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones establecidos por la autoridad fiscal, así como optar por corregir su situación fiscal.

Una vez transcurrido dicho plazo, la autoridad levantará el acta final, y con dicho acto se dará por concluido formalmente el procedimiento de visita domiciliaria, en donde se establecerá, si corresponde el pago de un crédito fiscal derivado de las omisiones en las obligaciones fiscales del contribuyente dado que este no pudo desvirtuar plenamente que efectivamente había cumplido con sus obligaciones. Se debe precisar que este procedimiento derivado de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, no podrá exceder de 12 meses contados a partir de la notificación de la orden de visita, hasta el levantamiento del acta final.

En cuanto a la revisión de gabinete, esta encuentra su fundamento en el artículo 42 fracción II del Código Fiscal de la Federación, y la cual se inicia con el requerimiento

de información (deberá de contener el plazo con que cuenta el contribuyente para responder al mismo así como el lugar para entregar la documentación requerida), el cual se notifica, por regla general, a través de Buzón Tributario, aunque puede realizarse conforme al artículo 134 quinto párrafo Código Fiscal de la Federación. Después de recibido y notificado este requerimiento, el contribuyente cuenta con un plazo de 15 días hábiles para acudir a entregar documentación y contabilidad, según lo establecido por el artículo 153 inciso C del mencionado ordenamiento.

Consecutivamente, la autoridad informa al contribuyente la posibilidad de acudir a conocer los hechos y omisiones que se presumen derivadas de la revisión, 10 días antes de levantar el oficio de observaciones. Después de esto, el SAT emite el oficio de observaciones en donde se debe fundar y motivar todas omisiones o anomalías encontradas respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, y que fueron encontradas gracias al procedimiento de revisión.

Derivado de la emisión de este oficio de observaciones, el contribuyente revisado cuenta con un plazo de 20 días para desvirtuar dicho oficio pudiendo aportar pruebas y realizar alegatos en su favor. Después de que se cumple este plazo de 20 días, la autoridad tiene el plazo de 6 meses para emitir y notificar la resolución determinante de crédito fiscal, y, si no la realizará, todo lo actuado queda sin efecto. Cabe aclarar que la revisión de gabinete inicia con la notificación de la solicitud de información y la autoridad tiene un plazo de 12 meses para emitir y notificar el oficio de observaciones, por lo que el procedimiento debe concluir en 12 meses.

Respecto de la revisión electrónica, se trata de un procedimiento llevado totalmente vía Buzón Tributario y que deriva de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales que encuentra su fundamento en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación. Así, este inicia con la emisión de la resolución provisional en donde la autoridad da a conocer al contribuyente que ha iniciado el procedimiento en donde la autoridad no busca revisar documentación o contabilidad del

contribuyente, sino que revisará la información que ya obra en sus bases de datos, como es la contabilidad electrónica, los CFDI's y demás documentación electrónica.

Esta resolución provisional debe cumplir con los requisitos del artículo 38 del CFF, es decir, debe estar fundado y motivado al ser un acto de autoridad administrativo además de señalar los hechos y omisiones que la autoridad haya detectado y que hayan "provocado" el inicio de la revisión electrónica. De esta forma, se emite una preliquidación derivada de los hechos y omisiones establecidos detectados por la autoridad y emitirá una "propuesta" de pago para esas obligaciones que dejaron de cumplirse, aunque dependerá del contribuyente aceptar o no tal propuesta.

Después de que surte efectos la notificación de manera conjunta de la resolución provisional y la preliquidación, el contribuyente cuenta con 15 días para hacer una corrección de su situación fiscal (autocorrección) aceptando la preliquidación de la autoridad o para desvirtuar los hechos y omisiones establecidos por la autoridad aportando pruebas para ello.

Seguidamente de aportadas las pruebas pertinentes por parte del contribuyente, al momento de que se presentan inicia el cómputo de 40 días hábiles con que cuenta la autoridad para emitir resolución determinante de crédito fiscal, aunque la autoridad puede hacer un segundo requerimiento de información y puede de igual forma solicitar información a un tercero (tales requerimientos deben estar fundados y motivados) y deberá de notificarlo en un plazo de 10 días.

Derivado de este segundo requerimiento, el contribuyente deberá de entregar la documentación requerida en un plazo de 10 días después de que haya surtido efectos la notificación, y a partir de la entrega, comienza el cómputo de 40 días con que cuenta la autoridad para emitir resolución determinante de crédito fiscal. Respecto del requerimiento de información a un tercero, la autoridad deberá notificarle en un plazo de 10 días, y el tercero deberá de entregar la documentación o información requerida en un plazo de 10 días.

La autoridad tiene 10 días para hacerle saber al y notificarle al contribuyente la información aportada por el tercero, contando con un plazo de 10 días para

presentar manifestaciones al respecto. Cuando se hagan tales manifestaciones, comenzará a computarse el término de 40 días para que la autoridad emita la resolución determinante de crédito fiscal.

Finalmente, las autoridades fiscales deberán concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este artículo dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la notificación de la resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años.

Antes de concluir con el presente capítulo, debemos señalar la posibilidad que tiene el contribuyente inconforme, derivado de la resolución definitiva dictada dentro de estos tres procedimientos de facultades de comprobación, de presentar el recurso de revocación ante la misma autoridad fiscal o la respectiva demanda de nulidad dentro del juicio contencioso administrativo frente al Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

### **3.1.5 Medios de defensa legal contra las cartas invitación.**

Como parte del ejercicio de las facultades de comprobación y determinación de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, las autoridades fiscalizadoras, implementaron las cartas invitación en virtud de las cuales se hace conocimiento al gobernado la existencia de una obligación incumplida a su cargo, determinación que se efectúa sin base de cálculo ni exposición de razones de causación y, por ende, resulta inconstitucional. Esta revisión interna y aclaración es optativa para el contribuyente, debido a que no corre ningún plazo para su cumplimiento y, no puede ser sancionado con alguna multa por incumplimiento, no se prevé como causal para la imposición de una multa el incumplimiento a una carta invitación.

Las consecuencias de desatender las cartas invitación se dan al momento que la autoridad fiscal decide iniciar sus facultades de comprobación y en lo subsecuente pueden llegar a que se decrete un crédito fiscal, sin embargo esto deriva principalmente del incumplimiento a las obligaciones formales o materiales, y no de la carta invitación. En este sentido, no son impugnables las cartas invitación, ni la

resolución que desestima la aclaración del contribuyente sobre su situación fiscal derivado de una carta invitación.

Así, las propuestas de pago que están anexadas a la carta invitación no constituyen resoluciones definitivas de acuerdo al artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; 117, fracción I del Código Fiscal de la Federación; 2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y no afectan el interés jurídico del contribuyente. Artículos 124, fracción I, Código Fiscal de la Federación y 8, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. En este contexto la carta invitación trata únicamente de actos declarativos en los que se exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas, incluso al presentará una propuesta de pago, no le ocasiona un perjuicio real en su esfera jurídica puesto que la autoridad señala una cantidad que obra en sus registros y que sólo tendrá en cuenta cuando ejerza sus facultades de comprobación y en consecuencia, emita una resolución que establezca obligaciones para el contribuyente fiscalizado.

Es así que la resolución que desestima la aclaración por la previa carta invitación tampoco es un acto susceptible de impugnarse puesto que no constituye una resolución definitiva y por tal motivo no causa un agravio en materia fiscal ya que sigue la misma naturaleza de las cartas invitación siendo un acto declarativo.

### **3.1.6 Criterios y tesis jurisprudenciales.**

Siguiendo con el desarrollo de la presente investigación, resulta relevante presentar todos aquellos criterios y tesis de jurisprudencia emitidos a raíz de la implementación de las cartas invitación como medio de incentivar la recaudación.

Primeramente, debemos establecer el significado de lo que llamamos jurisprudencia, por lo que esta palabra proviene del latín *iuris* y *prudencia* por lo que significa prudencia de lo justo aunque ahora se entiende como “ciencia del

derecho”<sup>62</sup>, así pues, jurisprudencia es “la interpretación que hacen los tribunales competentes al aplicar la ley a los supuestos de conflicto que se someten a su conocimiento.”<sup>63</sup>

Ahora bien, la jurisprudencia resulta relevante dentro de nuestro sistema jurídico mexicano dado que esta constituye una fuente de derecho que ha de establecer derechos y obligaciones a los particulares y al Estado, a partir de la interpretación de las leyes que lleven a cabo los tribunales del Poder Judicial. Así, la jurisprudencia tiene ciertas características como fuente del derecho tales como:

- **Obligatoriedad:** Su observancia y aplicación son imperativos para todas las autoridades del Estado, los tribunales del Poder Judicial además de los particulares.
- **Jerarquía:** Existen textos de jurisprudencia que prevalecen por encima de otros ya sea por el momento en el que se integran o por cuestiones de jerarquía dentro del propio Poder Judicial o de los tribunales que las emiten.
- **Temporalidad:** La jurisprudencia será aplicable a la realidad jurídica siempre y cuando las leyes que interpreta se encuentren vigentes ya que, de modificarse alguna norma de la cual se haya emitido una interpretación jurisprudencial, tal criterio dejará de tener vigencia perdiendo así también su carácter obligatorio.

Como se ha mencionado anteriormente, la jurisprudencia son criterios interpretativos elaborados por los tribunales del Poder Judicial, y en el caso de México, se trata del Poder Judicial de la Federación encabezado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y todos los demás tribunales que formen parte del mismo serán los órganos facultados para la creación de la jurisprudencia. Cabe destacar que dentro de nuestro sistema jurídico mexicano existen tribunales

---

<sup>62</sup> Real Academia Española. “Diccionario de la Real Academia Española”, Madrid, 2021. [Fecha de consulta: 08 de junio de 2021] Disponible en: <https://dle.rae.es/jurisprudencia>

<sup>63</sup> VARIOS. “Diccionario Jurídico Mexicano”, Tomo V, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1984, p. 264.

administrativos que, a pesar de no formar parte del del Poder Judicial de la Federal o Estatal, se encuentran facultados para también emitir jurisprudencia de acuerdo a su propia Ley Orgánica, tal como el Trinunal Federal de Justicia Administrativa.

De esta forma, tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación (actuando en pleno y en sus dos salas) así como los Tribunales Colegiados de Circuito del Poder Judicial de la Federación son competentes para emitir jurisprudencia, la cual se crea siguiendo los denominados sistemas de integración, tales como el sistema por reiteración (cinco sentencias dictadas respecto de la misma ley, caso o situación y en el mismo sentido, es decir, con el mismo resultado), por contradicción de tesis (solo pueden ser emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en pleno y en salas, ya que resuelve criterios que se contraponen emitidos por diferentes Tribunales Colegiados de Circuito, y, más recientemente, por precedentes de la SCJN (sustituyendo al sistema por reiteración) ya que derivado de la Reforma Constitucional en Materia de Justicia Federal del 11 de marzo de 2021:

“Las resoluciones de la SCJN aprobadas por mayoría de ocho votos en el Pleno y por mayoría de cuatro votos en las Salas, en todos los asuntos de su competencia, serán obligatorias para todos los Tribunales del país, transitando así, a un sistema de precedentes. De esta manera, se elimina para la Suprema Corte el sistema de jurisprudencia por reiteración, el cual establecía que las resoluciones del Alto Tribunal constituían jurisprudencia, siempre y cuando lo resuelto en ellas se sustentara de manera reiterada o seriada en cinco sentencias ejecutorias.”<sup>64</sup>

Por otro lado, el Tribunal Federal de Justicia Adminstrativa también es un órgano facultado para la creación de jurisprudencia conforme al artículo 75 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo de la siguiente manera:

---

<sup>64</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación. Comunicados de prensa No. 117/2021, 2021. [Fecha de consulta: 08 de junio de 2021] Disponible en: <https://www.internet2.scjn.gob.mx/red2/comunicados/noticia.asp?id=6424>

“Las tesis sustentadas en las sentencias pronunciadas por el Pleno de la Sala Superior, aprobadas por lo menos por siete Magistrados, constituirán precedente, una vez publicadas en la Revista del Tribunal. También constituirán precedente las tesis sustentadas en las sentencias de las Secciones de la Sala Superior, siempre que sean aprobadas cuando menos por cuatro de los magistrados integrantes de la Sección de que se trate y sean publicados en la Revista del Tribunal. Las Salas y los Magistrados Instructores de un Juicio en la vía Sumaria podrán apartarse de los precedentes establecidos por el Pleno o las Secciones, siempre que en la sentencia expresen las razones por las que se apartan de los mismos, debiendo enviar al Presidente del Tribunal copia de la sentencia.”<sup>65</sup>

Así, la jurisprudencia del TFJA puede ser formada, de conformidad con los artículos 76 y 77 de la mencionada ley, por el Pleno de la Sala Superior la cual deberá aprobar tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario. Al igual que se fijará jurisprudencia por alguna Sección de la Sala Superior, siempre que se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario; y que en el caso de contradicción de sentencias, interlocutorias o definitivas, cualquiera de los Magistrados del Tribunal o las partes en los juicios en las que tales tesis se sustentaron, podrán denunciarla ante el Presidente del Tribunal para que éste la haga del conocimiento del Pleno, el cual con un quórum mínimo de diez Magistrados, decidirá por mayoría la que debe prevalecer, constituyendo así jurisprudencia.

Con este panorama general de lo que es la jurisprudencia, daremos paso a exponer algunos criterios jurisprudenciales relevantes emitidos tanto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa respecto a las cartas invitación emitidas por el Servicio de Administración Tributaria.

---

<sup>65</sup> Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. Nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2005, texto vigente, última reforma publicada DOF 27-01-2017.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en instancia de los Tribunales Colegiados de Circuito, en la anualidad de 2013, emitió a través del Seminario Judicial de la Federación la tesis de jurisprudencia XXI.2o.P.A. J/2 (10a.) en la cual establece lo siguiente:

“La carta invitación al contribuyente para que acuda a las oficinas de la autoridad a regularizar su situación fiscal, no constituye una resolución definitiva impugnabile mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues a través de ella la autoridad exactora únicamente se limita a sugerirle al gobernado la corrección de su situación en su calidad de contribuyente, con la finalidad de evitar una resolución determinante de crédito con base en las irregularidades detectadas; luego, si en el documento impugnado no se determina un crédito fiscal ni se aplica sanción alguna, es inconcuso que no trasciende a la esfera jurídica del demandante ni le causa perjuicios para efectos de la procedencia del juicio de nulidad.”<sup>66</sup>

En ese mismo año, la Segunda Sala emitió la jurisprudencia 2a./J. 62/2013 (10a.) en donde reitera que la carta invitación del SAT dirigida al contribuyente para que este regularice su situación fiscal con relación al pago del ISR, derivado de los ingresos ciertos y determinados originados por depósitos en efectivo a su favor, no constituye una resolución definitiva impugnabile en el juicio contencioso administrativo, ya que únicamente constituye un acto declarativo a través del cual la autoridad fiscal exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas en sus obligaciones fiscales correspondientes y por tanto:

“no le ocasiona un perjuicio real en su esfera jurídica, en la medida en que a través de este acto la autoridad exclusivamente señala una cantidad que obra en sus registros y que sólo tendrá en cuenta cuando ejerza sus facultades de comprobación y, en consecuencia, emita una resolución que establezca obligaciones para el

---

<sup>66</sup> Décima Época, Tesis XXI.2o.P.A. J/2 (10a.), Libro XVI, enero 2013, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

contribuyente fiscalizado, la que sí será definitiva para efectos de la procedencia de la vía contenciosa administrativa, por incidir en su esfera jurídica al fijarle un crédito a su cargo. A lo anterior se suma que en el texto de la propia carta se informe expresamente que esa invitación no determina cantidad alguna a pagar, ni crea derechos...”<sup>67</sup>

En el sentido de los anteriores criterios jurisprudenciales, la Segunda Sala de la SCJN emitió en 2019 la tesis 2a./J. 110/2019 (10a.), en donde reitera el sentido de que las cartas invitación del SAT no constituyen actos que afecten la esfera jurídica de los contribuyentes que las reciben, y por tanto:

“la resolución que desestima la petición aclaratoria generada por la previa carta invitación tampoco es un acto que ocasione un perjuicio real a la esfera jurídica del contribuyente, susceptible de impugnarse en el juicio contencioso administrativo, en tanto que no se materializa alguno de los siguientes supuestos: a) no constituye una resolución definitiva, entendida como la que no admite un recurso o admitiéndolo éste sea optativo, o bien aquella que atendiendo a la naturaleza jurídica de la resolución, sea ésta expresa o ficta, constituya el producto final o la voluntad definitiva de la Administración Pública; b) no cause un agravio en materia fiscal, es decir, una afectación relacionada con el cumplimiento de las leyes fiscales, así como a los casos distintos a aquellos en los que se ocasiona una afectación en la relación jurídico tributaria existente entre el contribuyente y el fisco; y c) en una resolución denegatoria subsistan las mismas particularidades de la misiva de invitación, dado que no se determina cantidad alguna a pagar ni se crean derechos o establecen consecuencias jurídicas para el interesado, como tampoco contiene la pérdida de algún beneficio, la existencia de un apercibimiento y la correspondiente declaración de incumplimiento que lo haga efectivo, por lo que no genera perjuicio alguno.”<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup>Décima Época, Tesis 2a./J. 62/2013 (10a.), Libro XXI, junio 2013, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

<sup>68</sup> Décima Época, Tesis 2a./J. 110/2019 (10a.), Libro 69 Tomo III, agosto 2019, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Ahora bien, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa también ha emitido jurisprudencia respecto de las cartas invitación en donde, primeramente, en 2012 la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Administrativa emitió el siguiente criterio al resolver un recurso de reclamación:

“A fin de combatir la evasión de impuestos, el Servicio de Administración Tributaria emitió diversos documentos de los denominados cartas invitación a fin de que los gobernados acudieran a las oficinas autorizadas a regularizar su situación fiscal, luego que dichos particulares obtuvieron depósitos en efectivo en cuentas de instituciones bancarias por el ejercicio 2009, sin obrar en su sistema registro alguno sobre la presentación de la declaración anual del citado ejercicio. Ante dicha circunstancia, no implica que se haya determinado de un crédito fiscal en forma líquida...”<sup>69</sup>

En esa misma línea, en el año 2013 a través de una contradicción de sentencias resultas por el Pleno de dicho Tribunal se emitió el siguiente criterio:

“...una carta invitación que no constituye propiamente una resolución definitiva que pueda ser impugnada ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, luego entonces, al no afectarse la situación jurídica del contribuyente, no puede establecerse que exista consentimiento en contra de las cartas invitación, ni mucho menos que se tenga por precluido su derecho, cuando la autoridad administrativa competente, le determine un crédito fiscal a su cargo, por los depósitos en efectivo, pues es hasta ese momento cuando le causa una afectación al gobernado. Además de que la invitación que efectúa el Servicio de Administración Tributaria a los particulares, comparte la característica de que no establece sanción alguna para el caso de incumplimiento, por tanto la invitación, en realidad forma parte de un programa preventivo para evitar sanciones y molestias innecesarias que, no trasciende de manera alguna a la esfera jurídica del contribuyente, habida cuenta

---

<sup>69</sup> Séptima Época, Criterio VII-TASR-2NE-10, Año II. No. 17., diciembre 2012, Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

que la autoridad exactora no puede iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución por no existir crédito fiscal determinado.”<sup>70</sup>

En relación con el criterio anterior, el mismo Pleno de la Sala Superior del Tribunal constituyó jurisprudencia en el año 2015 que establece lo siguiente:

“el oficio por medio del cual la autoridad fiscal da contestación a la aclaración presentada por un contribuyente en relación con las citadas "cartas invitación", no constituye una resolución definitiva impugnabile en el juicio contencioso administrativo, conforme al artículo 14, fracciones I y IV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, toda vez que se trata únicamente de un acto a través del cual la autoridad corrobora o reitera el exhorto que ya realizó al contribuyente para que corrija su situación fiscal, sin que ello le ocasione un perjuicio en su esfera jurídica...”<sup>71</sup>

Por lo que se reitera el criterio de que tanto como la carta invitación como un oficio aclaratorio que derive de la misma, no constituye instancia una resolución ni instancia ya que ambos actos no son un acto de molestia para los contribuyentes al no derivar del ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Por todo lo planteado anteriormente, se puede concluir que los criterios y tesis jurisprudenciales tanto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (siendo de carácter obligatorio en nuestro sistema jurídico mexicano) mantienen la línea de pensamiento de que las cartas invitación emitidas por el Servicio de Administración Tributaria no constituyen actos de molestia, ni derivan de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal ni constituyen un crédito fiscal por lo que las mismas no tienen un carácter obligatorio sino meramente inducen al correcto cumplimiento de la obligación fiscal y su autodeterminación, y por tanto el juicio contencioso administrativo no es la vía por

---

<sup>70</sup> Séptima Época, Tesis VII-J-SS-68, Año III. No. 22., mayo 2013, Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

<sup>71</sup> Séptima Época, Tesis VII-J-SS-203, Año V. No. 52., noviembre 2015, Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

la cual, si el contribuyente considera que le afecta en su esfera jurídica, pueda impugnar tal oficio.

### **3.2 Analisis de la ilegalidad de las cartas invitación.**

Como parte final del presente trabajo, se procederá a realizar la propuesta de investigación por lo que se llevará a cabo un análisis de todo lo anteriormente expuesto respecto de las cartas invitación para así poder determinar si las mismas tienen el carácter de ilegales.

Primeramente, realizar un análisis consiste en la identificación y separación de los elementos fundamentales de un fenómeno y en donde se descomponen o desintegran las ideas por lo que se debe realizar un examen detallado o exhaustivo de un tópico para conocer sus características o cualidades o su estado para extraer conclusiones.

Así, debemos recordar que el SAT cuenta con diversas facultades inherentes a su objetivo de recaudar los impuestos y contribuciones que le corresponden al Ejecutivo Federal, siendo una de ellas las facultades de comprobación en donde el fisco puede iniciar actos de molestia a los contribuyentes (revisiones a su contabilidad, documentación y otros papeles pudiendo ser dentro del domicilio del revisado) tendientes a verificar si efectivamente estos cumplieron con sus obligaciones fiscales. Otra de estas facultades son las denominadas de gestión en donde la autoridad fiscal puede emitir actos tendientes a apoyar al contribuyente. En todo acto derivado de las facultades de la autoridad, éstos deben realizarse conforme a lo que establecen las normas respetando en todo momento el principio de legalidad y derecho a la seguridad jurídica.

Respecto al asunto que nos ocupa, como se estableció anteriormente, las cartas invitación, al configurarse como actos emanados de un órgano del Poder Ejecutivo como es el Servicio de Administración Tributaria, deben de emitirse conforme a derecho siguiendo las pautas establecidas previamente en las normas jurídicas, por

lo que para determinar si tales actos de autoridad respetan el principio de legalidad jurídica, se hará un análisis de tales actos realizando primeramente un análisis de lo establecido en las diversas normas jurídicas de la materia fiscal tales como el Código Fiscal de la Federación, la Resolución Miscelánea Fiscal para el presente ejercicio 2021, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, entre otros.

Así, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 33 habla respecto de las facultades de las autoridades fiscales, las cuales, para el mejor ejercicio de sus facultades y conforme a la fracción III de dicho artículo podrán “realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras...”<sup>72</sup>

De esta forma, se observa que la fracción III del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación se establece que el fisco federal, como medida para el mejor cumplimiento de sus facultades como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá realizar invitaciones con el objetivo de informar y asesorar a los contribuyentes respecto del adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales a cargo.

Sin embargo, esta referida fracción del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación no puede considerarse como el ordenamiento jurídico del cual emanan las cartas invitación del Servicio de Administración Tributaria puesto que lo mencionado por el Código Fiscal de la Federación son actividades de apoyo y asesoría que realiza el fisco federal a favor de los contribuyentes como parte de sus facultades, mientras que la emisión de las cartas invitación implica que el SAT haya detectado algún tipo de irregularidad (según sus consideraciones) en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes para así sugerirles

---

<sup>72</sup> Código Fiscal de la Federación. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 23-04-2021.

que corrijan su situación fiscal y evitar que se haga uso de las facultades de comprobación de la autoridad.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación es muy exacto al establecer que los procedimientos de fiscalización se dan con el propósito de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, así como los asesores fiscales cumplan con lo establecido en las disposiciones fiscales, y en dado caso de incumplimiento, por tales facultades de fiscalización la autoridad podrá determinar en cantidad líquida las contribuciones omitidas en forma de créditos fiscales.

Por lo cual, dicho código faculta a la autoridad para requerir la presentación de documentación e información para comprobar lo contenido en las declaraciones de obligaciones fiscales además de requerir que los contribuyentes exhiban su contabilidad ya sea a través de una visita domiciliaria o del Buzón Tributario. También la autoridad fiscal podrá practicar visitas para revisar la contabilidad de bienes y mercancías, así como los dictámenes formulados por contadores públicos, practicar órdenes y avalúos o verificación física de bienes y practicar revisiones electrónicas de contribuciones y visitas domiciliarias para verificar las operaciones que se realizan; por supuesto cada facultad de comprobación cuenta con plazos y procedimientos establecidos en el propio Código Fiscal de la Federación, su reglamento y demás relativos aplicables.

Es importante resaltar que cuando un contribuyente es “revisado” por la autoridad fiscal, conforme a los procedimientos establecidos por el mencionado código, cuentan con la certeza jurídica de que las contribuciones que ya fueron revisadas no volverán a ser revisadas, conforme al principio *ne bis in idem* de carácter penal pero que resulta aplicable a nuestra materia fiscal.

En este sentido, las cartas invitación que emiten las autoridades fiscales no se desprenden de los procedimientos de fiscalización establecidos por el Código Fiscal de la Federación, más bien se tratan de una invitación a aclarar información que la autoridad fiscal cuenta en su base de datos, sin embargo, el referido código no

establece un procedimiento ni un plazo a seguir para estas cartas invitación ya que estas no forman parte de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Si bien es cierto que el artículo 33 fracción III del Código Fiscal de la Federación establece las facultades con las que cuentan las autoridades para poder realizar invitaciones y censos para así informar y asesorar a los contribuyentes en el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en ningún momento se establece un procedimiento a seguir ni por parte de la autoridad ni del contribuyente, ni mucho menos un plazo a seguir para contestar las solicitudes de información contenidas en las cartas invitación, ya que no se trata de un acto formal de fiscalización; es por esta razón que las cartas invitación por parte de la autoridad fiscalizadora serían catalogadas más bien como actividades de apoyo y asesoría hacia el contribuyente (de las llamadas facultades de gestión) y no como un procedimiento de revisión como tal.

Ahora bien, la Resolución Miscelánea Fiscal prevé la regla 2.11.14 (Aclaración de cartas invitación o exhortos de obligaciones omitidas) para el ejercicio 2021 el cual establece lo siguiente:

“Cuando las personas físicas o morales reciban una carta invitación o exhorto, mediante el cual cualquier autoridad del SAT solicite se acredite el cumplimiento en la presentación de declaraciones a que está sujeto de conformidad con las disposiciones fiscales aplicables, por algún impuesto, concepto, periodo y ejercicio, podrán realizar la aclaración correspondiente ante la Administración Desconcentrada de Recaudación más cercana a su domicilio fiscal, de conformidad con lo establecido en la ficha de trámite 128/CFF “Aclaración de requerimientos o carta invitación de obligaciones omitidas”, contenida en el Anexo 1-A. Lo dispuesto en la presente regla no será aplicable tratándose de las cartas invitación o exhortos emitidos por la Administración General de Grandes Contribuyentes.”<sup>73</sup>

Así, se establece que cuando cualquier autoridad del SAT solicite al contribuyente que acredite el cumplimiento respecto de la presentación de declaraciones, ya sea

---

<sup>73</sup> SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. Resolución Miscelánea Fiscal para 2021.

por algún impuesto, concepto, periodo o ejercicio, podrá realizar la aclaración correspondiente ante la Administración Desconcentrada de Recaudación más cercana a su domicilio fiscal, de conformidad con lo establecido en la ficha de trámite 128/CFF “Aclaración de requerimientos o carta invitación de obligaciones omitidas”, contenida en el Anexo 1-A, haciendo una separación de cartas invitación donde esta regla no será aplicable para las cartas invitación de grandes contribuyentes emitidas por la Administración General de Grandes Contribuyentes, en este sentido esta regla solo está enfocada para ciertas cartas invitación y debiendo cumplir los requisitos de la ficha 128/CFF, como se observa a continuación:

Ilustración 5. Aclaración de requerimientos o carta invitación.

128/CFF Aclaración de requerimientos o carta invitación de obligaciones omitidas		
Trámite <input checked="" type="radio"/>	Descripción del trámite o servicio	Monto
Servicio <input type="radio"/>	Aclara ante la autoridad fiscal, el documento de requerimiento de obligaciones omitidas o carta invitación emitida por el SAT para el cumplimiento de las declaraciones a que estas sujeto de conformidad con las disposiciones fiscales aplicables por algún impuesto, concepto, periodo y ejercicio, cuando no estés de acuerdo con la información contenida en la misma.	<input checked="" type="radio"/> <b>Gratuito</b> <input type="radio"/> <b>Pago de derechos</b> <b>Costo:</b>
<b>¿Quién puede solicitar el trámite o servicio?</b>		<b>¿Cuándo se presenta?</b>
Personas físicas y morales.		Dentro de los quince días posteriores a la recepción del requerimiento o carta invitación emitidos por el SAT.
<b>¿Dónde puedo presentarlo?</b>	<b>En el Portal del SAT:</b> <a href="https://www.sat.gob.mx/tramites/31667/aclara-tu-requerimiento-de-obligaciones-omitidas">https://www.sat.gob.mx/tramites/31667/aclara-tu-requerimiento-de-obligaciones-omitidas</a>	

Fuente: SAT. Resolución Miscelanea Fiscal Anexo 1-A,2021.

Ilustración 6. Aclaración de requerimientos o carta invitación.

SEGUIMIENTO Y RESOLUCIÓN DEL TRÁMITE O SERVICIO		
¿Cómo puedo dar seguimiento al trámite o servicio?		¿El SAT llevará a cabo alguna inspección o verificación para emitir la resolución de este trámite o servicio?
Ingresa al Portal del SAT, en la liga del apartado <b>¿Dónde puedo presentarlo?</b> , selecciona la opción <b>Servicios por Internet / Aclaraciones / Consulta</b> y proporciona el Número de Folio del envío o recepción de tu aclaración.		No.
Resolución del trámite o servicio		
El SAT valorará la información proporcionada y emitirá respuesta a tu aclaración.		
Plazo máximo para que el SAT resuelva el trámite o servicio	Plazo máximo para que el SAT solicite información adicional	Plazo máximo para cumplir con la información solicitada
6 días hábiles.	Dentro de los 6 días hábiles.	10 días hábiles.
¿Qué documento obtengo al finalizar el trámite o servicio?		¿Cuál es la vigencia del trámite o servicio?
Acuse de recibo.		Indefinida.
CANALES DE ATENCIÓN		
Consultas y dudas		Quejas y denuncias
<ul style="list-style-type: none"> <li>• MarcaSAT: 55-62-72-27-28 opciones 9 / 2 y 01-87-74-48-87-28 desde Canadá y Estados Unidos.</li> <li>• Atención personal en las Oficinas del SAT ubicadas en diversas ciudades del país, como se establece en la siguiente liga: <a href="https://www.sat.gob.mx/personas/directorio-nacional-de-modulos-de-servicios-tributarios">https://www.sat.gob.mx/personas/directorio-nacional-de-modulos-de-servicios-tributarios</a> Los días y horarios siguientes: Lunes a Jueves de</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quejas y Denuncias SAT: 55-88-52-22-22 y 84-42-87-38-03 para otros países.</li> <li>• Correo electrónico: <a href="mailto:denuncias@sat.gob.mx">denuncias@sat.gob.mx</a></li> <li>• SAT Móvil – Aplicación para celular, apartado Quejas y Denuncias.</li> <li>• En el Portal del SAT: <a href="https://www.sat.gob.mx/aplicacion/50409/presenta-tu-">https://www.sat.gob.mx/aplicacion/50409/presenta-tu-</a></li> </ul>

Fuente: DOF. Resolución Miscelanea Fiscal Anexo 1-A,2021.

La ficha anteriormente expuesta, menciona un plazo de 15 días a la recepción del requerimiento que se trate, sin embargo, este plazo no está vinculado con el Código Fiscal de la Federación por lo que no hay una norma que regule o sancione el incumplimiento de dicho plazo, es así que el CFF no establece un fundamento legal para la emisión y atención de las cartas invitación al requerir información a los contribuyentes, tampoco establece una sanción que se pudiera causar por ignorar una de estas cartas invitación puesto que no forman parte de las facultades de comprobación, pero si hay áreas autorizadas del Servicio de Administración Tributaria para emitir las cartas invitación o exhortos como son la Administración General de Recaudación, la Administración Central de Promoción y Vigilancia del Cumplimiento o las Administraciones Desconcentradas de Recaudación, en términos de lo dispuesto por los artículos 16, fracción XV, 17, apartado B y 18, fracción I del el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria de esta manera realizan un cobro persuasivo a los contribuyentes de sus obligaciones

fiscales dejando de lado el objetivo de dichas cartas invitación como actividades de apoyo y asesoría hacia el contribuyente.

En este sentido, las cartas invitación tienen como objetivo presionar a los contribuyentes para que estos cumplan correctamente con sus obligaciones fiscales sin que realmente exista un procedimiento anterior a esta determinación más que el dicho de la autoridad de que detectó anomalías respecto a las obligaciones del contribuyente. Además, en estas cartas invitación, el Servicio de Administración Tributaria determina el grado de pago de impuestos según sea el caso al realizar una propuesta al contribuyente que, nuevamente, no deriva de la realización de un procedimiento previo; con esto, es evidente la presión al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones de pago de impuestos supuestamente adeudadas, ya que el uso de cartas invitación y otros comunicados sirven concretamente para aumentar la recaudación de ingresos a favor de la Federación.

En este orden de ideas y continuando con el análisis de la presente investigación, el concepto jurídico de legalidad refiere a que todo acto del ser humano debe estar conforme a derecho, es decir, tanto el actuar de los gobernados como de los entes del Estado deben ser conforme a las normas jurídicas previamente establecidas en un sistema jurídico determinado. Así pues, todo acto que no se realice conforme a las leyes previamente establecidas, será ilegal o contrario a derecho.

Al respecto, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 14, tercer y cuarto párrafo establece la prohibición de imponer por simple analogía, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata en materia penal, así como en el orden civil la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley. A su vez, el numeral 16 Constitucional establece el principio o garantía de legalidad, el cual supone un límite al actuar de las autoridades o entes del Estado para que estos realicen actos apegados a las normas jurídicas previamente establecidas, conteniendo lo siguiente:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”<sup>74</sup>

Así pues, de este último numeral expuesto, se advierten los requisitos a cumplir por parte de los órganos del Estado en sus actuaciones, tales como mandamiento escrito, autoridad competente, fundamentación y motivación, como garantías instrumentales que a su vez hacen que el principio de legalidad se configure como una garantía del derecho humano a la seguridad jurídica y, acorde a esto, las autoridades sólo pueden hacer aquello para lo que expresamente les facultan las leyes.

A su vez, de este numeral constitucional deriva el derecho de seguridad o certeza jurídica de los gobernados, el cual es entendido como la obligación tanto del Poder Legislativo de establecer los elementos mínimos de cómo han de conducirse las autoridades de las autoridades del Estado frente a los gobernados, y cómo estas deben seguir lo establecido en la normatividad para así asegurar a los ciudadanos que las autoridades no incurrirán en arbitrariedades. Al efecto, tenemos lo establecido en la tesis de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que establece lo siguiente:

“La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse"

---

<sup>74</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.”<sup>75</sup>

A su vez, resulta relevante exponer lo contenido en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 140/2017 (10a.) de la Segunda Sala del Máximo Tribunal respecto al principio de seguridad jurídica:

“El contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y en la interdicción de la arbitrariedad; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.”<sup>76</sup>

Así pues, todo acto de autoridad debe estar revestido del principio de seguridad jurídica derivado del principio de legalidad por lo que las cartas invitación se configuran como actos de autoridad, ya que son emitidas por un ente de gobierno de la administración pública federal como es el Servicio de Administración Tributaria en su carácter de órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estas cartas invitación también deben cumplir con los principios mencionados.

---

<sup>75</sup> Décima Época, 1a./J. 139/2012 (10a.), Libro XVI Tomo I, enero 2013, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

<sup>76</sup> Décima Época, 2a./J. 140/2017 (10a.), Libro 47 Tomo II, octubre 2017, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Sin embargo, las cartas invitación emitidas por el SAT carecen de fundamentación alguna en las leyes fiscales ya que no existe en ningún ordenamiento normativo precepto legal alguno que faculte a la autoridad fiscal la emisión y envío de estas invitaciones a los contribuyentes y que pueda servir de base legal para el acto de autoridad; esto es, las normas legales, y por tanto las de la materia fiscal, deben tener un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias de las facultades de las autoridades para así crear certidumbre sobre los medios jurídicos a disposición del contribuyente en caso de que considere que se cumple con las previsiones previstas en las normas.

Si bien es cierto que el artículo 33 fracción III del Código Fiscal de la Federación establece la facultad de la autoridad fiscal de realizar invitaciones y censos para así informar y asesorar a los contribuyentes en el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, estas invitaciones a que se hace mención no son las mismas a las cartas invitación ya que para las primeras si se tiene contemplado todo un procedimiento mientras que para las segundas no existe procedimiento a seguir alguno, por lo que tal numeral del Código Fiscal de la Federación no resulta aplicable a las cartas invitación ni constituye su base legal.

En este sentido, la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2021 en la regla 2.11.14 contiene lo relativo a la forma de proceder de los contribuyentes que hayan recibido una carta invitación, por lo que podrán realizar la aclaración correspondiente mediante la entrega de la ficha de trámite 128/CFF “Aclaración de requerimientos o carta invitación de obligaciones omitidas” frente a la Administración Desconcentrada de Recaudación más cercana a su domicilio fiscal, contenida en el Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2021.

Sin embargo, la regla 2.11.14 de la Resolución Miscelánea Fiscal tampoco constituye la base legal de las cartas invitación dado que la misma solo resulta aplicable para el procedimiento de aclaración que los contribuyentes hacen frente a la autoridad fiscal cuando reciben una carta invitación, sin que en ningún apartado

se haga referencia alguna a los elementos que integran las cartas invitación ni cómo la autoridad fiscal ha de emitir las mismas.

Así pues, al no existir disposición en ningún ordenamiento jurídico que establezca de manera clara y sin ambigüedades la forma en que la autoridad fiscal ha de emitir las cartas invitación y que elementos han de contener, las mismas resultan violatorias del principio de legalidad y menoscaban el derecho de seguridad jurídica de los contribuyentes que las reciben.

Ahora bien, no pasa desapercibido lo establecido por la jurisprudencia tanto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en donde se considera que el atender las cartas invitación solo es opcional y por tanto no constituyen una resolución definitiva que suponga un daño a la esfera jurídica del contribuyente, sin embargo, las cartas invitación si resultan violatorias del derecho de la seguridad jurídica de los contribuyentes por las razones anteriormente expuestas, además de que la autoridad fiscal puede caer en prácticas de hostigamiento al mandar reiteradamente cartas invitación al mismo contribuyente a través de su Buzón Tributario.

Para finalizar, se reitera que las cartas invitación emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, constituyen verdaderas resoluciones que al tener este carácter deben cumplir con la debida fundamentación jurídica de los actos de autoridad, en concordancia con el principio de legalidad establecido en los numerales 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que, al no violentar este principio fundamental de todo sistema jurídico, resultan son ilegales.

## CONCLUSIONES

Cómo se estableció anteriormente en los capítulos de la presente investigación, las cartas invitación, al configurarse como actos emanados de un órgano del Poder Ejecutivo como es el Servicio de Administración Tributaria, deben de emitirse conforme a las normas jurídicas establecidas previamente por el Poder Legislativo, siguiendo las pautas contenidas en tales cuerpos normativos, por lo que para determinar si tales actos de autoridad respetan el principio de legalidad jurídica se realizó un análisis de tales actos, de lo establecido en las diversas normas jurídicas de la materia fiscal

Así, la fracción III del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación se establece que el fisco federal, como medida para el mejor cumplimiento de sus facultades como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá realizar invitaciones con el objetivo de informar y asesorar a los contribuyentes respecto del adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales a cargo.

Si bien es cierto que el artículo 33 fracción III del Código Fiscal de la Federación, establece las facultades con las que cuentan las autoridades para poder realizar invitaciones y censos y así informar y asesorar a los contribuyentes en el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en ningún momento se establece un procedimiento a seguir ni por parte de la autoridad ni del contribuyente, ni mucho menos un plazo a seguir para contestar las solicitudes de información contenidas en las cartas invitación, ya que no se trata de un acto formal de fiscalización; es por esta razón que las cartas invitación emitidas por parte de la autoridad fiscalizadora serían catalogadas más bien como actividades de apoyo y asesoría hacia el contribuyente (de las llamadas facultades de gestión) y no como un procedimiento de revisión como tal.

En este sentido las cartas invitación sirven para presionar a contribuyentes puesto que el Servicio de Administración Tributaria mandará el grado de pago de impuestos de cada sector; con esto, presionarán al contribuyente para que cumpla, ya que el

uso de cartas invitación y otros comunicados sirve para aumentar la recaudación al presionar a los contribuyentes. El problema es que hay riesgo de que la autoridad caiga en el hostigamiento, en este orden de ideas las cartas invitación emitidas por el SAT, al imponer obligaciones de índole fiscal, constituyen verdaderas resoluciones que deben cumplir con la debida fundamentación y motivación de los actos de autoridad, si las cartas invitación no contienen firma autógrafa, ni los motivos y fundamentos de la autoridad para emitir las, son ilegales.

Una vez concluidos los puntos anteriores de la tesis denominada “Cartas invitación, prácticas ilegales del Servicio de Administración Tributaria., procederemos a dar respuesta a las respectivas preguntas de investigación:

Primero, ¿cuál es el argumento, por parte de la autoridad fiscal, para la existencia de las cartas invitación? El Servicio de Administración Tributaria (SAT) desde la implementación del envío de las primeras cartas invitación, ha argumentado que estas invitaciones forman parte de diversos programas de recaudación, por lo que solo un medio más por el cual realizan sus facultades como autoridad y en donde busca incrementar los ingresos a favor del gasto público de la Federación.

Segundo, ¿cuáles son las áreas autorizadas para emitir cartas invitación o exhortos a contribuyentes? Son la Administración General de Recaudación, la Administración Central de Promoción y Vigilancia del Cumplimiento o las Administraciones Desconcentradas de Recaudación, en términos de lo dispuesto por los artículos 16, fracción XV, 17, apartado B y 18, fracción I del RISAT.

Tercero, ¿las cartas invitación constituyen verdaderas resoluciones fiscales? Las cartas invitación emitidas por el servicio de administración tributaria se configuran como actos administrativos de autoridad y que, como tales, deben cumplir con el debido principio de legalidad. Sin embargo, esto no sucede así por lo que resultan ilegales al ser carentes de la debida fundamentación y motivación que establece la

carta magna en sus numerales 14 y 16 por tal motivo no constituyen verdaderas resoluciones fiscales.

Cuarto, ¿en qué supuestos la autoridad fiscal decide emitir una carta invitación? La autoridad fiscal al emitir y enviar una carta invitación a un contribuyente, tiene por objetivo informarle la detección de una omisión en sus obligaciones fiscales de conformidad con la información obtenida en los sistemas y bases de datos institucionales a los que tiene acceso la autoridad fiscal. Así, generalmente una carta invitación es enviada a los contribuyentes cuando la autoridad detecta depósitos en efectivo o transferencias en una cuenta bancaria que no han sido declarados fiscalmente, personas que no están inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y que deben estarlo, personas inscritas en el RFC que no han presentado sus correspondientes declaraciones de impuestos, gastos mayores en relación a los ingresos declarados (discrepancia fiscal) y, en general, cualquier anomalía o comportamiento atípico en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y el consecuente pago de una contribución que la autoridad fiscal logre detectar.

Quinto y, por último, ¿qué efecto han tenido las cartas invitación en la recaudación por parte del SAT? Las cartas invitación, como se expuso anteriormente, forman parte de una serie de programas que buscan aumentar la recaudación. Así, por ejemplo, durante el pasado ejercicio 2020 se implementaron diversas estrategias de cobro y fiscalización de manera autodeterminativa y así aumentar la recaudación tributaria, en donde se dio un incremento en este tipo de ingresos de 7.1% respecto del ejercicio 2019. Por lo que las cartas invitación representan un porcentaje significativo dentro de la recaudación de ingresos a favor del Gobierno Federal, siendo además una manera barata por el cual se pueden obtener los ingresos necesarios para integrar lo estipulado en el Presupuesto de Ingresos aprobado en cada ejercicio fiscal, sin que necesariamente la autoridad fiscal inicie algún procedimiento de fiscalización.

Por consiguiente, a continuación, nos permitimos probar la siguiente hipótesis denominada “Las cartas invitación emitidas por el servicio de administración

tributaria son actos ilegales carentes de la debida fundamentación y motivación que establece la carta magna en sus numerales 14 y 16 por tal motivo se debe declarar su nulidad lisa y llana”, lo cual se prueba por lo siguiente:

El concepto jurídico de legalidad refiere a que todo acto del ser humano debe estar conforme a derecho, es decir, tanto el actuar de los gobernados como de los entes del Estado deben ser conforme a las normas jurídicas previamente establecidas en un sistema jurídico determinado. Así pues, todo acto que no se realice conforme a las leyes previamente establecidas, será ilegal o contrario a derecho.

Al respecto, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 14, tercer y cuarto párrafo establece la prohibición de imponer por simple analogía, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata, así como en el orden civil la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley. A su vez, el numeral 16 Constitucional establece el principio o garantía de legalidad, el cual supone un límite al actuar de las autoridades o entes del Estado para que estos realicen actos apegados a las normas jurídicas previamente establecidas, conteniendo lo siguiente:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”<sup>77</sup>

Así pues, de este último numeral expuesto, se advierten los requisitos a cumplir por parte de los órganos del Estado en sus actuaciones, tales como mandamiento escrito, autoridad competente y fundamentación y motivación, como garantías instrumentales y respecto del principio de legalidad que a su vez se presenta como una garantía del derecho humano a la seguridad jurídica y, acorde a esto, las

---

<sup>77</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

autoridades sólo pueden hacer aquello para lo que expresamente les facultan las leyes.

Al respecto, debemos recordar que el SAT cuenta con diversas facultades inherentes a su objetivo de recaudar los impuestos y contribuciones que le corresponden al Ejecutivo Federal, siendo una de ellas las facultades de comprobación en donde el fisco puede iniciar actos de molestia a los contribuyentes (revisiones a su contabilidad, documentación y otros papeles pudiendo ser dentro del domicilio del revisado), tendientes a verificar si efectivamente estos cumplieron con sus obligaciones fiscales. Otra de estas facultades son las denominadas de gestión en donde la autoridad fiscal puede emitir actos tendientes a apoyar al contribuyente. En todo acto derivado de las facultades de la autoridad, éstos deben realizarse conforme a lo que establecen las normas respetando en todo momento el principio de legalidad y derecho a la seguridad jurídica.

Es así que lo anteriormente expuesto, aterriza la viabilidad llevada a cabo en el proceso del desarrollo de la investigación científica puesto que En este sentido las cartas invitación sirven para presionar a contribuyentes puesto que las cartas invitación no cuenta con precepto legal alguno que sirva de fundamento jurídico para su aplicación y que, al no cumplir con el principio de legalidad constitucional, estas resultan ilegales.

## BIBLIOGRAFÍA

Chávez Ruiz Zamarripa Consultoría Fiscal, 2020. *Cartas invitación y exhortos del SAT-entorno legal*. Disponible en: [https://www.chevez.com/upload/files/FaqCF\\_2020-2.pdf](https://www.chevez.com/upload/files/FaqCF_2020-2.pdf)

Chávez Ruiz Zamarripa Consultoría Fiscal, 2020. *Cartas invitación y exhortos del SAT-entorno legal*. Disponible en: [https://www.chevez.com/upload/files/FaqCF\\_2020-2.pdf](https://www.chevez.com/upload/files/FaqCF_2020-2.pdf)

Contador Contado, 2018. *Jerarquía de las leyes fiscales en México*. Disponible en: <https://contadorcontado.com/2018/11/13/jerarquia-de-las-leyes-fiscales-en-mexico/>

De la Garza, S., 1992. *Derecho financiero mexicano*. (17a. Edición). México: Editorial Porrúa.

Enciclopedia jurídica, 2020. Disponible en: <http://www.encyclopediajuridica.com/d/circular/circular.htm>

Facultad de Economía de la UNAM, 2014. *Evolución Histórica de los Impuestos en México*. México: Universidad Nacional Autónoma de México. Disponible en: <http://herzog.economia.unam.mx/profesores/blopez/fiscal%20-%20Pres.%204.pdf>

Fernández Ruiz, J., 2016. *Derecho administrativo*. (Primera Edición). México: Secretaria de Cultura.

Gobierno de México. *Secretaría de Hacienda y Crédito Público ¿Qué hacemos?* Disponible en: <https://www.gob.mx/shcp/que-hacemos#:~:text=La%20Secretar%C3%ADa%20de%20Hacienda%20y,equitativo%2C%20incluyente%20y%20sostenido%2C%20que>

Hernández Sampieri R., 2003. *Metodología de la Investigación*. (Tercera Edición). México: Ed. Mc Graw Hill.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1984. *Diccionario Jurídico Mexicano*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2012. *Lanza el SAT programa para combatir la informalidad*. Disponible en: <https://imcp.org.mx/el-servicio-de-administracion-tributaria-sat-informa-que-como-parte-de-la-estrategia-para-combatir-la-informalidad-esta-llevando-a-cabo-acciones-de-regularizacion-del-impuesto-sobre-la-renta-isr/>

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2017. *Contribuyentes, bajo estricta vigilancia del SAT*. Disponible en: <https://imcp.org.mx/gaceta-mexicana-contribuyentes-bajo-estricta-vigilancia-del-sat-9-febrero-2017/>

Mejor Abogado, 2016. *La carta invitación del SAT*. Disponible en: <https://mejorabogado.mx/2016/03/23/carta-invitacon/>

Museo de las Constituciones, 2021 *¿Qué es una Constitución?* Disponible en: <https://museodelasconstituciones.unam.mx/que-es-una-constitucion/>

Pérez R., 2013. *Artículo 16. Actos de molestia*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3568/13.pdf>

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2015. *Cobro persuasivo: Alcances y límites. Una nueva visión*. Disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/documentos/banner%20principal/2015/malas-practicass/files/basic-html/page2.html>

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2015. *Lo que todo contribuyente debe saber*. Disponible en: <https://www.gob.mx/prodecon/documentos/lo-que-todo-contribuyente-debe-saber>

Real Academia Española, 2021. *Diccionario de la Real Academia Española*. Madrid: Real Academia Española.

Rodríguez R., 1986. *Derecho fiscal*. (Segunda edición). Ciudad de México: Oxford.

Servicio de Administración Tributaria, 2021. *Evolución de la actividad recaudatoria en 2020 y programas y presupuesto en 2021*. México: Gaceta Cámara de Diputados. Disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2021/feb/Sat-20210217.pdf>

Servicio de Administración Tributaria, 2021. *La recaudación tributaria aumentó durante 2020 pese a la pandemia*. Disponible en: <https://www.gob.mx/sat/prensa/la-recaudacion-tributaria-aumento-durante-2020-pese-a-la-pandemia-014-2021>

Servicio de Administración Tributaria. *Infórmate sobre el Programa de Vigilancia Profunda*. Disponible en: <https://www.sat.gob.mx/consulta/26217/informate-sobre-el-programa-de-vigilancia-profunda>

Silva C., 2016. *La carta invitación del SAT*. Disponible en: <https://mejorabogado.mx/2016/03/23/carta-invitaacion/>

Silva, C., 2016. *La carta invitación del SAT*. Disponible en: <https://mejorabogado.mx/2016/03/23/carta-invitaacion/>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2003. *Manual del Justiciable Materia Administrativa*. México: SCJN.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2021. *Comunicados de prensa No. 117/2021*. Disponible en: <https://www.internet2.scjn.gob.mx/red2/comunicados/noticia.asp?id=6424>

TLC Asociados, 2018. *Carta invitación para regularizar rubro de INCOTERMS*. 2018. Disponible en: <https://www.tlcasociados.com.mx/282-carta-invitaacion-para-regularizar-rubro-de-incoterms-invitation-letter-to-regularize-heading-of-incoterms/#:~:text=Naturaleza%20Jur%C3%ADdica%20Una%20Carta%20Invitaci%C3%B3n%20se%20puede%20entender,ende%20limita%20que%20sea%20un%20acto%20recurrible%20legalmente.>

Urbina A., 2021. *Cartas invitación emitidas por el SAT*. Colegio de Contadores Públicos de México. Disponible en: [https://www.contadoresmexico.org.mx/Biblioteca/DescargarArchivo?d=Q1O6noBEMQc4h4htvUqAbw%3D%3D&p=DbfInS\\_96uc\\_YvVIKaY-Gg%3D%3D&i=fp0P1R0WAXbahIOnn1aAIQ%3D%3D](https://www.contadoresmexico.org.mx/Biblioteca/DescargarArchivo?d=Q1O6noBEMQc4h4htvUqAbw%3D%3D&p=DbfInS_96uc_YvVIKaY-Gg%3D%3D&i=fp0P1R0WAXbahIOnn1aAIQ%3D%3D)

## **LEYES Y ORDENAMIENTOS LEGALES**

ACTOS MATERIALMENTE ADMINISTRATIVOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 117, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DE AMPARO. ENCUADRAN EN ESE CONCEPTO LAS LIQUIDACIONES POR DERECHOS DERIVADOS DEL

SERVICIO DE AGUA POTABLE QUE EMITE LA DIRECCIÓN DE INGRESOS DE LA TESORERÍA MUNICIPAL DEL AYUNTAMIENTO DE ZAPOPAN, JALISCO. Plenos de Circuito. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 83, Tomo II, febrero de 2021.

CARTA INVITACIÓN AL CONTRIBUYENTE PARA QUE REGULARICE EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DERIVADO DE SUS INGRESOS POR DEPÓSITOS EN EFECTIVO. NO ES IMPUGNABLE EN SEDE CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA. Segunda Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXI, Tomo 1, junio de 2013.

CARTA INVITACIÓN. LA RESOLUCIÓN QUE DESESTIMA LA SOLICITUD ACLARATORIA DEL CONTRIBUYENTE SOBRE SU SITUACIÓN FISCAL DERIVADA DE AQUÉLLA, NO ES IMPUGNABLE EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Segunda Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 69, Tomo III, agosto de 2019.

CARTA INVITACIÓN. NO CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNABLE MEDIANTE EL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. Tribunales Colegiados de Circuito. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVI, Tomo 3, enero de 2013.

CARTAS INVITACIÓN. EL DESCONOCIMIENTO DEL ACTO QUE LAS ORIGINÓ NO ACTUALIZA LA PROCEDENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Año II. No. 17., diciembre 2012.

CARTAS INVITACIÓN. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CONTRA. Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Año III. No. 22., mayo 2013.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981 TEXTO VIGENTE Última reforma publicada DOF 31-07-2021.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, abril de 2009.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN. Segunda Sala. Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 76, Tomo I, marzo de 2020.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN. Segunda Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 76, Tomo I, marzo de 2020.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Pleno. Séptima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Volumen 91-96, Primera Parte, página 172.

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, marzo de 2000.

INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES Y FACULTAD DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS DE DETERMINAR Y EXIGIR SU CUMPLIMIENTO. EL ARTÍCULO 41 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2013). Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 10, Tomo I, septiembre de 2014.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, octubre de 2006.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VI, noviembre de 1997.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de agosto de 1994. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 18-05-2018.

LEY FEDERAL DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2005, texto vigente, última reforma publicada DOF 27-01-2017.

LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976, texto vigente, última reforma publicada DOF 11-01-2021

ÓRGANOS DESCONCENTRADOS DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. EL CONGRESO DE LA UNIÓN TIENE FACULTADES PARA CREARLOS. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, diciembre de 2007.

ÓRGANOS DESCONCENTRADOS DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. TANTO EL CONGRESO DE LA UNIÓN COMO EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA ESTÁN FACULTADOS PARA CREARLOS. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, diciembre de 2007.

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL. Segunda Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 47, Tomo II, octubre de 2017.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, mayo de 2003.

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Texto vigente, reforma publicada en el DOF de 27 de septiembre de 2017.

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2021, ANEXO 1-A. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 2020.

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2021. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 2020.

RESPUESTA EMITIDA POR LA AUTORIDAD FISCAL RESPECTO DE LA ACLARACIÓN PRESENTADA POR EL CONTRIBUYENTE EN RELACIÓN CON UNA CARTA INVITACIÓN PARA QUE REGULARICE EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DERIVADO DE SUS INGRESOS POR DEPÓSITOS EN EFECTIVO. NO ES IMPUGNABLE EN SEDE CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA. Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Año V. No. 52., noviembre 2015.

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVI, Tomo 1, enero de 2013.