

Capítulo 1. Estrategia de defensa fiscal contra la restricción temporal o cancelación definitiva del certificado de sellos digitales

Edgar Fernando García López
Virginia Guzmán Díaz de León
Luciano Carlos Rezzoagli

Resumen

En este capítulo se abordan las principales estrategias de defensa legal para combatir una posible restricción o cancelación del certificado de sello digital (CSD), el cual es utilizado por cualquier contribuyente para expedir comprobantes fiscales digitales por Internet, lo anterior conforme a los artículos 17-H, fracción x y 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación (CFF).

La restricción o cancelación de los sellos digitales es una facultad que últimamente se ejerce por el Servicio de Administración Tributaria para presionar en el pago de impuestos a los

contribuyentes sin la necesidad de desarrollar una auditoría, y la delicadeza de este tema recae en la limitación de estos últimos para expedir recibos fiscales digitales en línea (CFDI), lo cual tiene un impacto significativo en sus operaciones comerciales cotidianas.

Este capítulo examina el contenido de los artículos 17-H, fracción x y 17-H bis del Código Fiscal de la Federación, los cuales permiten a las autoridades fiscales aplicar estas medidas, y cómo los contribuyentes pueden prevenir una posible restricción y posterior cancelación de su certificado, utilizando para ello los medios de defensa disponibles, tales como el procedimiento de aclaración, el juicio de amparo indirecto e, inclusive, un juicio de nulidad.

El capítulo finaliza con un análisis de precedentes y criterios jurisprudenciales que favorecen al contribuyente en este tipo de casos, subrayando la importancia de un enfoque preventivo en materia fiscal.

Introducción

En la última década, la fiscalización en México ha experimentado una transformación significativa derivada de los múltiples avances en la digitalización y la implementación de tecnologías que facilitan el control y la recaudación de los impuestos por parte de las autoridades fiscales.

En este contexto, el certificado de sello digital (CSD) se ha convertido en un elemento indispensable para los contribuyentes, pues a partir de esta herramienta es posible la emisión de comprobantes fiscales digitales a través de Internet (CFDI), siendo dichos comprobantes la base para el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Sin embargo, los artículos 17-H, fracción x y 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación (CFF) otorgan a la administración tributaria la facultad de restringir temporalmente o cancelar de manera definitiva estos certificados en caso de que se detecte el incumplimiento de uno de los supuestos que prevén estos numerales, dejando en un estado de incertidumbre al contribuyente, pues desde el momento en que se restringe el sello digital, sus opera-

ciones se ven afectadas y con ellas la propia subsistencia de la persona física o moral, al no estar en posibilidad de expedir CFDI.

Esta medida, aunque inicialmente concebida como un mecanismo de control para garantizar una correcta tributación, genera un doble efecto: una a favor del fisco, en el sentido de que puede recaudar de una manera más efectiva sin tener que agotar una facultad de comprobación (que generalmente demoran más en cuanto a su objetivo y desarrollo), y una en contra del contribuyente, ya que, como ya se precisó, con la aplicación de esta medida de apremio se obtiene un impacto directo en la capacidad de funcionamiento de las empresas, pues dificulta la emisión de CFDI y, con ello, la continuidad de sus actividades económicas.

La cuestión de la restricción temporal o cancelación definitiva de los sellos digitales va más allá de una simple cuestión técnica a través de buzón tributario. En muchos casos, los contribuyentes afectados tienen dificultades para reactivar estos sellos y los procedimientos administrativos pueden ser complejos y demorados.

Ante esta realidad, es fundamental que las empresas cuenten con una estrategia legal eficaz de defensa fiscal para proteger sus intereses y minimizar los riesgos relacionados con estas medidas.

Es por ello que en este capítulo se analizarán las principales razones por las que la autoridad fiscal puede llegar a tomar medidas para restringir o cancelar los sellos digitales, así como los posibles medios de defensa disponibles para los contribuyentes.

Revisión de la literatura

La restricción o cancelación de los certificados de sello digital está atrayendo cada vez más la atención de expertos en derecho fiscal en México, al menos desde la última reforma al Código Fiscal de la Federación.

Desde que la reforma tributaria de 2014 impulsó el uso obligatorio de la factura electrónica, el certificado de sello digital se ha convertido en una herramienta fundamental para asegurar la autenticidad y validez de los comprobantes fiscales digitales en Internet (CFDI). En ese orden, la capacidad de las autoridades tri-

butarias de restringir o cancelar estos certificados es una medida estricta que ha dado lugar a numerosos artículos y comentarios doctrinales que examinan su justificación y efecto.

Para ello, la revisión de la literatura se divide en los siguientes rubros:

Legislación

De entrada, es claro que la base normativa para la restricción o cancelación de los sellos digitales se encuentra en los artículos 17 y 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación. Distintos autores coinciden en que estas regulaciones demuestran el poder coercitivo de las autoridades tributarias para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En particular, se ha analizado el artículo 17-H Bis por su carácter preventivo, al facultar al Servicio de Administración Tributaria (SAT) para restringir el uso de sellos digitales cuando se detecten irregularidades que puedan derivar en fraude, evasión o elusión fiscal.

Estudios sobre los derechos del contribuyente vs. la restricción o cancelación del CFDI

La Procuraduría de Defensa del Contribuyente ha emitido un Cuaderno Institucional que *tiene como finalidad definir qué es un certificado de sello digital, para qué se utiliza, cómo se tramita, y cuál es el procedimiento de cancelación* de este, el cual puede servir de base para entender de manera introductoria la funcionalidad de este certificado.

Asimismo, existen un par de artículos referentes al tema que pueden auxiliar al tema que estamos abordando en el presente capítulo:

1. “La restricción de sellos digitales en el Código Fiscal de la Federación y su impacto en los contribuyentes”, publicado en la *Revista Mexicana de Derecho Fiscal* (2022). Redactado por el licenciado Ángel García Gutiérrez, en este artículo se explora el impacto jurídico y económico de la restricción de

los sellos digitales y ofrece un análisis de las defensas que pueden emplear los contribuyentes.

2. Y el realizado por el Lic. Francisco Sánchez Villalobos, “La fiscalización electrónica y la restricción de los certificados de sello digital: una visión jurídica”, publicado en la revista *Derecho Fiscal Actual* (2021). En él se propone un análisis profundo sobre las facultades del SAT en la era de la fiscalización digital y las implicaciones que tiene la cancelación de sellos digitales sobre los contribuyentes.

Lo anterior, aunado a múltiples criterios jurisprudenciales emitidos por Tribunales Colegiados, así como por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que resultan aplicables en el caso en concreto.

Resultados

Primero que nada, es importante verificar qué regulan, precisamente, este par de artículos previstos en el Código Fiscal de la Federación, para después determinar cuál es la mejor solución ante una posible restricción o cancelación de sellos que llegue a sufrir un contribuyente:

Artículo 17-H. *Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando: [...]*

X. Se agote el procedimiento previsto en el artículo 17-H Bis de este Código y no se hayan subsanado las irregularidades detectadas o desvirtuado las causas que motivaron la restricción temporal del certificado. [...]

Como podemos apreciar, el artículo antes citado establece que una de las causales para que el certificado de sellos digitales quede sin efecto es: 1. que se agote el procedimiento que prevé el artículo 17-H bis (el cual más adelante desarrollaremos), y 2. que no se hubiesen solventado las irregularidades detectadas y que fueron el motivo de la restricción temporal del certificado hacia el contribuyente.

En ese sentido, este numeral hace referencia a la *cancelación absoluta* del certificado de sellos digital de los contribuyentes, siendo que la recuperación de estos o, mejor dicho, la obtención de unos nuevos sellos se encuentra sujeta a la autocorrección de los contribuyentes respecto a las irregularidades por la autoridad fiscalizadora.

Sin embargo, previo a la cancelación del certificado, de acuerdo con la fracción x del artículo 17-H, los contribuyentes deben de caer en algún supuesto del artículo 17-H bis para su restricción temporal, los cuales son:

Artículo 17-H Bis. Tratándose de certificados de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, previo a que se dejen sin efectos los referidos certificados, las autoridades fiscales podrán restringir temporalmente el uso de los mismos cuando:

- I. Detecten que los contribuyentes, en un ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación de la declaración anual transcurrido un mes posterior a la fecha en que se encontraban obligados a hacerlo en términos de las disposiciones fiscales, o de dos o más declaraciones provisionales o definitivas consecutivas o no consecutivas.
- II. Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o este desaparezca.
- III. En el ejercicio de sus facultades, detecten que el contribuyente no puede ser localizado en su domicilio fiscal, desaparezca durante el procedimiento, desocupe su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio correspondiente en el registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio, o bien, dentro de dicho ejercicio de facultades se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas [...]
- IV. Se deroga.
- V. Detecten que se trata de contribuyentes que se ubiquen en el supuesto a que se refiere el octavo párrafo del artículo 69-B de este Código, que no hayan ejercido el derecho previsto a su favor dentro del plazo establecido en dicho párrafo, o habiéndolo ejercido, no hayan acreditado la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios amparados en los comprobantes expedidos por el contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de dicho artículo, ni corregido su situación fiscal.

- VI. Derivado de la verificación prevista en el artículo 27 de este Código, detecten que el domicilio fiscal señalado por el contribuyente no cumple con los supuestos del artículo 10 de este Código.
- VII. Detecten que el ingreso declarado, el valor de los actos o actividades gravados declarados, así como el impuesto retenido por el contribuyente, manifestados en las declaraciones de pagos provisionales o definitivos, de retenciones o del ejercicio, o bien, las informativas, no concuerden con los ingresos o valor de actos o actividades señalados en los comprobantes fiscales digitales por Internet, sus complementos de pago o estados de cuenta bancarios, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.
- VIII. Detecten que, por causas imputables a los contribuyentes, los medios de contacto establecidos por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, registrados para el uso del buzón tributario, no son correctos o auténticos.
- IX. Detecten la comisión de una o más de las conductas infractoras previstas en los artículos 79, 81 y 83 de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado de sello digital.
- X. Se deroga.
- XI. Detecten que la persona moral tiene un socio o accionista que cuenta con el control efectivo de la misma, y cuyo certificado se ha dejado sin efectos por ubicarse en alguno de los supuestos del artículo 17-H, primer párrafo, fracciones X, XI o XII de este Código, o bien, en los supuestos del artículo 69, decimosegundo párrafo, fracciones I a V de este Código, y no haya corregido su situación fiscal, o bien, que dicho socio o accionista tenga el control efectivo de otra persona moral, que se encuentre en los supuestos de los artículos y fracciones antes referidos y esta no haya corregido su situación fiscal. Para tales efectos se considera que dicho socio o accionista cuenta con el control efectivo cuando se ubique en cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 26, fracción X, cuarto párrafo, incisos a), b) y c) de este Código.

Como se puede apreciar, existen al menos *nueve* casos que prevé la legislación fiscal para que la autoridad se encuentre en posibilidad de restringir el certificado de sellos digital de los contribuyentes, siendo, en la práctica, los siguientes:

1. Por diferencias entre lo declarado y lo contenido en los CFDI.
2. Omisión de presentación de declaración.

3. Tener el carácter de no localizado al momento de que la autoridad efectúe su facultad coercitiva para cobrar un adeudo fiscal.
4. Por haber realizado operaciones con contribuyentes listados en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (EDOS).

Es común que los contribuyentes sufran de la restricción temporal de sus sellos al caer en uno de los supuestos que se listaron previamente, y es que en la práctica fiscal es común que las personas físicas o morales incurran en la omisión de la presentación de más de dos declaraciones del pago provisional del Impuesto Sobre la Renta, por ejemplo, o bien, que en el pasado hubiesen celebrado alguna operación con un proveedor que se encuentra en el listado del artículo 69-B del Código, y no es hasta que se restringe el sello digital que se dan cuenta de este suceso.

El listado anterior sin duda establece una guía de prevención para no caer en un supuesto que a la postre restrinja el certificado de sellos digitales, sin embargo, ¿qué medios puede presentar el contribuyente que ya se vio afectado por esta situación? Es decir, ¿cuál sería el procedimiento que tendría que abordar un contribuyente para recuperar su certificado de sellos digitales y utilizarlo sin limitación alguna?

Discusión

El mismo Código Fiscal de la Federación prevé las instancias que se deben de agotar ante una posible restricción del sello temporal, lo cual lo encontramos previsto en el segundo párrafo del numeral 17-H Bis:

[...] Los contribuyentes a quienes se les haya restringido temporalmente el uso del certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet podrán presentar, en un plazo no mayor a cuarenta días hábiles, la solicitud de aclaración a través del procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, o bien, para desvirtuar las causas que motivaron la aplicación de tal medida, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga, a fin de que, al día siguiente al de la solicitud se restablezca el uso de dicho certificado. La

autoridad fiscal deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento en un plazo máximo de diez días, contado a partir del día siguiente a aquel en que se reciba la solicitud correspondiente; hasta en tanto se emita la resolución correspondiente, la autoridad fiscal permitirá el uso del certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet. La resolución a que se refiere este párrafo se dará a conocer al contribuyente a través del buzón tributario. [...]

Del párrafo antes transcrito se prevén al menos dos ventajas para el contribuyente ante una restricción temporal:

1. Que puede presentar una aclaración en un término no mayor a cuarenta días en el que puede o subsanar las irregularidades que detecte el SAT, o bien, *desvirtuar* los motivos de la restricción de los sellos.
2. Que el simple hecho de presentar la aclaración *permite recuperar* su certificado de sellos digitales en un término no mayor a 24 horas.

Entender el párrafo anterior es indispensable para iniciar con la defensa de los contribuyentes en contra de una restricción de sellos, pues considerando una posible restricción temporal de estos certificados, lo que se le recomendaría al contribuyente, primeramente, es que, lo antes posible, presente a través del Portal del SAT (<https://portalsat.plataforma.sat.gob.mx/SATAuthenticator/AuthLogin/showLogin.action>) *una aclaración en contra de este acto de molestia*.

Para tal efecto, es importante que el contribuyente conozca su clave de Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y su contraseña privada, que es diferente de la e.firma, ya que sin ellos no podría ingresar a la plataforma de Mi Portal para realizar la aclaración correspondiente, pues dicho sistema también es distinto al buzón tributario; sin embargo, si los contribuyentes cuentan con su e.firma vigente pueden generar la contraseña para acceder a la plataforma de Mi Portal.

Ahora bien, a guisa de ejemplo se digitaliza una captura de pantalla de Mi Portal relativa al llenado de la aclaración correspondiente:

The image displays two screenshots of the SAT (Servicio de Administración Tributaria) website interface, specifically the 'Aclaración' (Clarification) form for 'Admon. Desconcentrada de QUERETARO 1'.

Top Screenshot (Empty Form):

- Header:** Includes the SAT logo and navigation links: Inicio, Catálogo de Actividades, Orientación en Línea, Citas, Mis Asuntos Pendientes, Salir.
- Menú:** A sidebar menu with options like 'Servicios por Internet', 'Aclaraciones', 'Información general', 'Solicitud', 'Consulta', 'Orientación fiscal', 'Servicio o solicitudes', 'Créditos Fiscales', 'Donatarias y Donaciones', and 'Consulta de Facturas'.
- Form Fields:**
 - Servicio:** Aclaración
 - Trámite:** A dropdown menu.
 - *Asunto:** A text input field.
 - Descripción:** A large text area for detailed explanation.
- Buttons:** 'Adjuntar Archivo' and 'Enviar'.

Bottom Screenshot (Filled Form):

- Servicio:** Aclaración
- Trámite:** ART 17-H BIS-V
- *Asunto:** ACLARACIÓN RESTRICCIÓN DE SELLOS DIGITAL 69-B
- Descripción:** (Empty text area)
- Buttons:** 'Adjuntar Archivo' and 'Enviar'.

Como puede observarse en las imágenes anteriores, el formulario por llenar para enviar la aclaración correspondiente es muy sencillo, aunado a que el mismo oficio por medio del cual se restringe el sello digital establece las indicaciones del llenado.

En la ejemplificación se muestra a un contribuyente que se encuentra en el supuesto de acreditación de la materialidad de operaciones con proveedores que se encuentran listados en el artí-

culo 69-B del Código Fiscal, que en el caso en concreto actualiza la fracción v del artículo 17-H Bis para que proceda la restricción temporal de los sellos.

En ese tenor, lo conducente sería presentar la aclaración que prevé el numeral 17-H Bis en su segundo párrafo, considerando dos rubros: o solventar las irregularidades detectadas que originaron la restricción, o bien, desvirtuar el contenido de esta.

Para el caso en concreto, lo que se recomienda al contribuyente es presentar la aclaración lo antes posible, para que la restricción de sello se levante al día siguiente y pueda continuar operando con normalidad al menos en lo que se resuelve el caso de aclaración promovido, no obstante, cabe señalar que el contribuyente debe decidir si regulariza su situación fiscal, o bien, desvirtúa el motivo por el cual le restringieron el sello digital.

Ahora bien, en la práctica fiscal se ha visto que aun cuando la aclaración ya fue interpuesta por parte del contribuyente, sucede que la autoridad no levanta la restricción temporal del sello digital de inmediato, siendo que el propio Código Fiscal lo obliga a hacerlo en un término no mayor a veinticuatro horas.

Lo que se recomendaría ante esa situación sería que el contribuyente promueva un amparo en la vía indirecta¹ en contra de la omisión de levantar la restricción correspondiente, pues es claro que la autoridad estaría transgrediendo el principio de legalidad que emana del Artículo 16 constitucional. Es importante recalcar que el amparo indirecto controvertiría única y exclusivamente la omisión de la autoridad en autorizar la funcionalidad del sello en un término no mayor a 24 horas y no como tal el oficio que restringió el certificado, puesto que ello ya se estaría controvertiendo a través del caso de aclaración.

Bajo ese contexto, supongamos que la autoridad sí reestablece el certificado en un término no mayor a 24 horas, pero resulta que la información aportada por el contribuyente no resulta ser suficiente para definir su situación fiscal; en ese caso, la autoridad podría requerir al contribuyente para que en un término de cinco

1 Faltan datos de nota al pie (solicitar al autor)

días aporte la información que considere necesaria para emitir una resolución definitiva respecto a su certificado del sello digital:

Para los efectos del párrafo anterior, la autoridad fiscal podrá requerir al contribuyente mediante oficio que se notificará por medio del buzón tributario, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que el contribuyente haya presentado su solicitud de aclaración, los datos, información o documentación adicional que considere necesarios, otorgándole un plazo máximo de cinco días para su presentación, contados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento.

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo a que se refiere el párrafo anterior, para aportar los datos, información o documentación requerida, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada se entenderá otorgada sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Transcurrido el plazo para aportar los datos, información o documentación requeridos y, en su caso, el de la prórroga, sin que el contribuyente conteste el requerimiento, se tendrá por no presentada su solicitud de aclaración, por lo que se restringirá nuevamente el uso del certificado de sello digital y continuará corriendo el plazo de cuarenta días a que se refiere el segundo párrafo del presente artículo. El plazo de diez días para resolver la solicitud de aclaración comenzará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que concluya el plazo para aportar los datos, información o documentación requeridos o, en su caso, el de la prórroga.

Como podemos observar, los párrafos tercero, cuarto y quinto del artículo 17-H Bis del Código establecen el procedimiento por seguir para los contribuyentes en cuanto a la restricción temporal del certificado. Para ello, es menester señalar que se puede aportar más información al caso de aclaración promovido bajo el requerimiento de la autoridad, sin embargo, se recomienda que el contribuyente, al momento de promover el caso de aclaración, aporte inmediatamente las documentales que intenten corregir su

situación fiscal o, por el contrario, desvirtuar los motivos de la restricción.

No obstante, en ocasiones los contribuyentes no cuentan con estas probanzas, siendo difícil aportar la documentación lo antes posible; es por ello que se recomienda que, una vez analizado el motivo de la restricción, de manera prioritaria aborden el fondo del asunto y lleguen a una conclusión ante la autocorrección o el desvirtuamiento.

Generalmente, la restricción del sello viene acompañada del desarrollo de una facultad de comprobación, donde a la autoridad le es más sencillo detectar omisiones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y de ahí considerar la restricción del sello digital; recordemos que esta medida fue implementada por el SAT para obtener una recaudación de los impuestos más efectiva, pues sin el certificado de sello digital le es imposible operar a cualquier contribuyente. Es por ello que no debe ser difícil detectar por parte de los contribuyentes el motivo de la restricción del sello digital, pues ya podría tener un indicio de lo que originó dicha problemática.

Por otro lado, supongamos que la autoridad fiscalizadora ya verificó la información y documentación aportada en el caso de aclaración y en un lapso no mayor a diez días posteriores a este. Una opción —y la más favorable— sería que con el caso de aclaración que promovió corrigió su situación fiscal derivado de las irregularidades que detectó la autoridad, o bien, si logró desvirtuar el motivo por el cual cayó en dicho supuesto.

Pero supongamos que la autoridad emite una resolución en la cual determina la cancelación del certificado correspondiente, al no acreditar la autocorrección fiscal del contribuyente o desvirtuar el motivo que originó dicha restricción.

Ante tal situación, el contribuyente cuenta con dos posibilidades:

1. Intentar otro caso de aclaración ante la autoridad fiscal, pero el contribuyente tiene la obligación de corregir su situación fiscal, es decir, atender la irregularidad detectada por la autoridad y acreditar que ya solventó dicha observación.

2. Promover un medio de defensa: recurso de revocación o juicio de nulidad.

En este caso, se le recomienda al cliente acudir al juicio de nulidad directo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, pues al ser una resolución definitiva y que causa un agravio en materia fiscal, el contribuyente tiene la opción de acudir a este medio de defensa.

Dicho planteamiento nos conduce a interrogarnos lo siguiente: si el juicio de nulidad es optativo, ¿por qué no agotar primeramente el recurso de revocación? Lo anterior define la estrategia a seguir, pues si el contribuyente *no aportó* la información y documentación correspondiente para desvirtuar el motivo que originó la cancelación del sello digital, todavía en la instancia del recurso de revocación puede aportar las probanzas que omitió exhibir en el caso de aclaración.

Cabe señalar que esta es la última instancia con la que cuenta el contribuyente para aportar las documentales faltantes, de lo contrario, no podrá aportarlas en el juicio de nulidad. Ello conforme al principio de *litis* abierta, que se encuentra regulado a través del criterio jurisprudencial con número de tesis 2a./J. 73/2013 (10a.).²

Ahora bien, ¿qué afectación tendría acudir primeramente al recurso de revocación previo al juicio de nulidad? Si bien es cierto que el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación establece que el hecho de que un contribuyente interponga el recurso de revocación previsto en el artículo 116 del mismo ordenamiento en tiempo y forma le otorga la suspensión definitiva para que el SAT se abstenga de cobrar coactivamente un crédito fiscal, lo cierto es que para el funcionamiento del certificado del sello digital no

2 Registro digital: 2004012. Instancia: Segunda Sala Décima Época. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 73/2013 (10a.). Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*. Libro XXII, julio de 2013, tomo 1, página 917. Tipo: Jurisprudencia. JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)].

funciona igual, pues la cancelación del certificado seguirá vigente hasta la resolución del recurso y todavía hasta el inicio del juicio de nulidad.

Es por ello que lo que se recomienda al contribuyente es, si ya aportó la totalidad de las probanzas que acreditan la ilegalidad con la que se le restringió y posteriormente canceló el sello digital, que lo oportuno sería acudir directamente al juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que si bien se cuenta con un término de 30 días para interponerlo a partir de que surte efectos la notificación de la resolución impugnada,³ lo que se recomienda es que se interponga lo antes posible, solicitando la concesión de una medida cautelar positiva.

Me explico. El hecho de que se cuente con treinta días hábiles para interponer el juicio de nulidad y considerar presentarlo en el día que fenezca dicho plazo perjudicaría directamente al contribuyente, pues durante ese lapso no podría hacer uso del certificado de sellos digitales, hasta tanto no se interponga la demanda y esta sea admitida y concedida la medida cautelar provisional.

Lo que se recomendaría al cliente es que, en cuanto se le notifique la resolución que cancela su certificado del sello digital, no espere más de cinco días hábiles para interponer la demanda de nulidad, con el fin de que esta sea admitida lo antes posible y pueda ser concedida una medida cautelar positiva para que el certificado de sellos digitales se pueda recuperar y utilizar durante la tramitación y conclusión del juicio contencioso.

De lo contrario, esperar a que concluya el procedimiento de litigio únicamente perjudicaría al contribuyente, pues no poder utilizar el certificado de sellos digitales prácticamente le restringe automáticamente la operación de su actividad preponderante, lo que se traduce en la no generación de ingresos que le permitan su subsistencia.

Empero, coincidirán colegas abogados con un servidor en que en ocasiones temas tan delicados como este conllevan tiempo para la elaboración de demanda de nulidad, y tenerla lista en un término

3 Artículo 13, fracción I, de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

no mayor a cinco días implica una carga de trabajo importante que en ocasiones no puede ser delegada, pues se debe priorizar la detección de todo tipo de ilegalidad de la cancelación del sello para que este pueda ser recuperado por el contribuyente.

Lo que también se podría recomendar sería interponer la demanda de nulidad lo antes posible, añadiendo un único agravio que puede ser de forma, por ejemplo, que la autoridad no hubiese seguido el procedimiento establecido para restringir y posteriormente cancelar el sello digital, o bien, que la fiscalizadora no resultaba competente para realizar dicha acción.

Para ello, los particulares no pierden el derecho de adicionar⁴ más conceptos de impugnación en el término restante de los treinta días hábiles con los que cuentan para ello, es decir, puede el contribuyente interponer la demanda de nulidad el día cinco de treinta para ello con un agravio simple de forma y solicitando la medida cautelar positiva para la recuperación de sus sellos digitales, y posteriormente, el día treinta que vence su término, exponer más conceptos de impugnación que desvirtúen el contenido de la cancelación del sello digital.

En ese sentido, la importancia de interponer lo antes posible la demanda de nulidad es el objetivo de solicitar una medida cautelar positiva para efectos de que el Tribunal ordene la recuperación del certificado de sellos digitales para el contribuyente, al menos durante la tramitación y conclusión del juicio de nulidad.

En términos jurídicos, una medida cautelar es aquella que tiene como propósito adelantar los efectos de una eventual sentencia favorable al demandante, mediante la orden de realizar ciertos actos, en lugar de limitarse a asegurar o preservar una situación existente. Según Carnelutti,⁵ las medidas cautelares positivas “pre-

4 Registro digital: 174743. Instancia: Segunda Sala Novena Época. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 101/2006 Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, tomo XXIV, julio de 2006, página 348. Tipo: Jurisprudencia. DEMANDA DE NULIDAD FISCAL. EL ACTOR PUEDE AMPLIARLA FACULTATIVAMENTE DENTRO DEL PLAZO QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN Y, EXCEPCIONALMENTE, DESPUÉS DE CONTESTADA, EN LOS SUPUESTOS PREVISTOS EN EL NUMERAL 210 DEL PROPIO ORDENAMIENTO (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005).

5 Carnelutti, Francesco. *Teoría general del proceso*, Editorial Porrúa, 2010.

tenden satisfacer parcialmente el derecho que se presume existente, anticipando el goce de ciertos efectos de la resolución final”.

Bajo ese contexto, el contribuyente tiene la necesidad de seguir operando durante el desahogo del juicio de nulidad, pues de lo contrario corre riesgo de que a la finalización del procedimiento contencioso ya no se encuentre en aptitud de seguir operando, quizá porque se declaró en bancarrota al no estar en posibilidad de facturar, viéndose afectada su situación económica.

El otorgamiento de una medida cautelar se centra en demostrar el peligro en la demora y la apariencia del buen derecho. Dichos términos son aplicados con regularidad en este tipo de procedimientos, definiéndose como:

1. Peligro en la demora (o *periculum in mora*): Este concepto se refiere a la posibilidad de que el transcurso del tiempo cause un daño irreparable al derecho que se pretende proteger. Como explica Eduardo Pallares,⁶ “el peligro en la demora implica la necesidad de que, si no se concede la medida cautelar solicitada, el derecho del solicitante podría verse gravemente afectado o anulado antes de que se dicte una resolución definitiva”.
2. Apariencia del buen derecho (o *fumus boni iuris*): Este principio exige que, para la concesión de una medida cautelar, el solicitante demuestre, al menos de forma preliminar, que tiene razón en el litigio. Según Hugo Alsina,⁷ “la apariencia del buen derecho implica que, aunque no se haya resuelto el fondo del asunto, las pruebas iniciales aportadas sugieren la existencia de un derecho válido que merece protección cautelar”.

En ese tenor, si el Tribunal concede la medida cautelar positiva solicitada y ordena la emisión de un nuevo certificado al contribuyente, al menos durante la tramitación del juicio de nulidad, podrá operar con normalidad hasta tanto no se resuelva mediante sentencia firme su situación fiscal.

6 Pallares, Eduardo. *Tratado de derecho procesal civil*, Editorial Porrúa, 2001.

7 Alsina, Hugo. *Derecho procesal*, Editorial Bibliográfica Argentina, 1955.

Finalmente, el juicio de nulidad tiene como objetivo desvirtuar los motivos por los cuales la autoridad fiscal procedió a cancelar el certificado de sello digital; y es importante demostrarle al Tribunal que el SAT se equivocó en su resolución, con el fin de que la cancelación quede insubsistente y se permita al contribuyente operar de manera regular sin que se vea afectado por ello.

Conclusiones

Es importante que los contribuyentes conozcan el procedimiento que deben seguir para salvaguardar sus derechos y poder defenderse ante una posible restricción temporal o cancelación definitiva de su certificado de sellos digital, de lo contrario pueden verse afectados en su situación económica y patrimonial, pues sin el funcionamiento de los sellos digitales se hace imposible operar a cualquier contribuyente.

Bibliografía

- García Gutiérrez, Ángel (2022). La restricción de sellos digitales en el Código Fiscal de la Federación y su impacto en los contribuyentes. *Revista Mexicana de Derecho Fiscal*.
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6441/13.pdf>
- Salgado, F. R. (2019). Cancelación del certificado del sello digital para la expedición de comprobantes fiscales conforme a la fracción x del artículo 17-h del Código Fiscal de la Federación y el otorgamiento de la suspensión provisional en amparo indirecto a la luz del principio de presunción de inocencia. *Derechos de los Contribuyentes*, 947-984. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7148131>
- Sánchez Villalobos, Francisco (2021). La fiscalización electrónica y la restricción de los certificados de sello digital: una visión jurídica. *Derecho Fiscal Actual*.