



ANÁLISIS DE LAS REFORMAS AL CFF

2025-2026



DR. JOSÉ ANTONIO PÉREZ RAMOS



Manejo de Recursos y Controles Inteligentes^{MR}

DR. JOSE ANTONIO PÉREZ RAMOS

**ANÁLISIS DE LAS
REFORMAS AL CFF
2025 -2026**



Manejo de Recursos y Controles Inteligentes®

SOBRE EL AUTOR

Doctor en Ciencias de lo Fiscal por el Instituto de Especialización para Ejecutivos (IEE). Maestro en Derecho Fiscal y licenciado en Derecho por la Universidad Autónoma “Benito Juárez” de Oaxaca (UABJO). Licenciado en Contaduría Pública por la UABJO. Licenciado en Filosofía por la Universidad Nacionalista de México. Maestrante en la Maestría en Estudios Avanzados en Derechos Humanos por la Global Open Campus University. Socio Fundador y Director General de la Firma Manejo de Recursos y Controles Inteligentes (MRCI). Fiscalista del Año 2009 por la *Revista Defensa Fiscal*. Doctor Honoris Causa por 1 Millón Startups, Latinomics, Leaderships Forum y la Fundación Humanist World. Doctor Honoris Causa por el Claustro Doctoral Iberoamericano. Autor de diversas obras y coautor de *Remuneraciones Estratégicas Inteligentes* (MRCI, 2015), *El Costo de la Justicia* (APEXIURIS, 2019), y *Retos de la Justicia Tributaria* (Tiran lo Blanch-AMDF, 2025). Coordinador en *Cuestiones tributarias. Problemas, controversias en el México actual* (Tiran lo Blanch, 2023), y recientemente, *Ius Mutantur o del derecho que cambia* (Tiran lo Blanch, 2025)

Actualmente estudia la Maestría en *Inteligencia de Negocios y Big Data Analytics* en la Global Open Campus University.

**ANÁLISIS DE LAS REFORMAS AL CFF
2025-2026**

DR. JOSE ANTONIO PÉREZ RAMOS

PRIMERA EDICIÓN, ATEMPORAL

Derechos reservados, propiedad de
Dr. José Antonio Pérez Ramos

Comentarios y opiniones: investigacion@mrci.com.mx y
comercializacion@mrci.com.mx

Título original: Análisis de las Reformas al CFF 2025-2026.

Autor: Dr. José Antonio Pérez Ramos.

Queda prohibida la reproducción total y parcial de esta obra denominada: ANÁLISIS DE LAS REFORMAS AL CFF 2025 - 2026, por cualquier medio, sin autorización escrita del autor.

PRINTED IN MEXICO
IMPRESO EN MÉXICO

Tabla de contenido

Introducción	8
Capítulo I. Comentarios al Artículo 17-F del CFF.....	11
Capítulo II. Comentarios al Artículo 17-H Bis del CFF.....	14
Capítulo III. Comentarios al Artículo 27 del CFF	18
Capítulo IV. Comentarios al Artículo 29-A del CFF	22
Capítulo V. Comentarios al Artículo 29-A Bis del CFF	26
Capítulo VI. Comentarios al Artículo 30-B del CFF	30
Capítulo VII. Comentarios al Artículo 36 del CFF.....	35
Capítulo VIII. Comentarios al Artículo 42 del CFF	39
Capítulo IX. Comentarios al Artículo 48 del CFF.....	44
Capítulo X. Comentarios al Artículo 49 Bis del CFF	48
Capítulo XI. Comentarios al Artículo 52 del CFF.....	52
Capítulo XII. Comentarios al Artículo 59 del CFF.....	56
Capítulo XIII. Comentarios al Artículo 66-A del CFF.....	60
Capítulo XIV. Comentarios al Artículo 81 del CFF	64
Capítulo XV. Comentarios al Artículo 82 del CFF	68
Capítulo XVI. Comentarios al Artículo 83 del CFF.....	72
Capítulo XVII. Comentarios al Artículo 84 del CFF	76
Capítulo XVIII. Comentarios al Artículo 103 del CFF	80
Capítulo XIX. Comentarios al Artículo 104 del CFF	84
Capítulo XX. Comentarios al Artículo 105 del CFF	88
Capítulo XXI. Comentarios al Artículo 113 Bis del CFF.....	92
Capítulo XXII. Comentarios al Artículo 115 del CFF	96
Capítulo XXIII. Comentarios al Artículo 141 del CFF	100
Capítulo XXIV. Comentarios al Artículo 143 del CFF	104

Capítulo XXV. Comentarios al Artículo 144 del CFF	108
Capítulo XXVI. Comentarios al Artículo 145 del CFF	112
Capítulo XXVII. Comentarios al Artículo 150 del CFF	117
Capítulo XXVIII. Comentarios al Artículo 151 del CFF	121
Capítulo XXIX. Comentarios al Artículo 156-Bis del CFF	125
Capítulo XXX. Comentarios al Artículo 156-Ter del CFF	129
Capítulo XXXI. Comentarios a los Artículos Transitorios	133
Capítulo XXXII. Conclusiones Generales	138
Referencias Bibliográficas	143

Introducción

El derecho fiscal mexicano se encuentra en un momento de inflexión. Las reformas al Código Fiscal de la Federación aprobadas por la Cámara de Diputados en octubre de 2025 (*Dictamen CFF, 2025*) constituyen una de las modificaciones más extensas y estructurales de las últimas décadas, dirigidas según la exposición oficial a fortalecer la fiscalización, reducir la evasión y armonizar la administración tributaria con los estándares internacionales de transparencia. Sin embargo, su alcance rebasa el ámbito técnico-tributario: redefine la relación entre el Estado y el contribuyente, replantea los límites del poder de fiscalización y pone a prueba los principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad, equidad y seguridad jurídica.

Estas reformas, que entrarán en vigor el 1º de enero de 2026 (*Dictamen CFF, 2025*), reconfiguran diversos artículos del Código Fiscal de la Federación (2024), desde los procedimientos de firma electrónica y las facultades de comprobación hasta las sanciones penales y administrativas. Su efecto inmediato se proyecta sobre la totalidad del sistema tributario, pero sus implicaciones jurídicas y sociales trascienden el plano económico: comprometen el equilibrio entre potestad tributaria y derechos fundamentales.

La autoridad fiscal, en su propósito de robustecer los mecanismos de control, amplía facultades discrecionales en materias tan sensibles como la suspensión del Registro Federal de Contribuyentes, la presunción de falsedad de comprobantes

fiscales y la inmovilización de cuentas bancarias. Tales medidas, aunque justificadas en la narrativa de la eficiencia recaudatoria, plantean interrogantes profundas sobre la vigencia del principio de presunción de inocencia y la garantía del debido proceso administrativo. La tendencia global hacia la automatización del cumplimiento fiscal y la vigilancia electrónica que en Europa se canaliza bajo regímenes de “compliance cooperativo” y en América Latina a través de modelos de riesgo fiscal digital contrasta con la rigidez y el potencial sancionador de la reforma mexicana, que parece privilegiar la prevención punitiva sobre la educación fiscal y la confianza institucional.

A diferencia de sistemas como el español o el chileno, donde la fiscalización se acompaña de programas de cumplimiento voluntario y transparencia proactiva, en México el nuevo diseño normativo refuerza la centralización de decisiones en la autoridad tributaria y limita los márgenes de defensa previa del contribuyente. La cancelación del RFC, la presunción de simulación en la emisión de comprobantes fiscales o la inmovilización de depósitos bancarios sin resolución definitiva se traducen en medidas de impacto inmediato y devastador para la actividad económica, lo que exige una lectura constitucional estricta conforme al principio pro-persona consagrado en el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025).

El análisis que se desarrolla a lo largo de esta obra parte de una lectura integral de la Minuta de Reformas 2025 al Código Fiscal de la Federación, examinando cada artículo reformado, adicionado o derogado, con atención tanto a su contenido literal

como a su impacto normativo, doctrinal y práctico. En este estudio se busca no solo comprender las implicaciones fiscales, sino también sus efectos sobre la seguridad jurídica, la libertad económica y la responsabilidad estatal.

El propósito central es ofrecer una interpretación razonada y crítica de la reforma, que permita a juristas, contadores, empresarios y académicos comprender su estructura, sus límites y sus posibles vías de impugnación. La defensa del contribuyente no se concibe aquí como resistencia a la obligación tributaria, sino como afirmación de un Estado de Derecho en el que el poder fiscal, aunque legítimo, debe ejercerse dentro de la legalidad y con respeto absoluto a la dignidad humana.

Bajo esa premisa, el estudio se desarrollará artículo por artículo, conforme a la Minuta remitida por la Cámara de Diputados el 15 de octubre de 2025 (*Dictamen CFF, 2025*). Cada apartado analizará la naturaleza jurídica de la reforma, su relación con el marco internacional, su correspondencia con la doctrina y la jurisprudencia, y los posibles agravios que podrían invocarse en sede constitucional o internacional.

La reforma fiscal de 2025 no debe entenderse solo como un ajuste técnico, sino como un nuevo paradigma de control estatal sobre la economía formal. Analizarla con rigor, profundidad y sentido humano es un deber jurídico, académico y ético.

Capítulo I. Comentarios al Artículo 17-F del CFF

El artículo 17-F del Código Fiscal de la Federación, modificado en la reforma de 2025, es uno de los ejes tecnológicos más sensibles del nuevo marco fiscal. En apariencia, su actualización parece limitarse a reafirmar la validez jurídica de la firma electrónica avanzada; sin embargo, en realidad, transforma la estructura de responsabilidades entre el contribuyente y el Estado.

La norma redefine la autenticación fiscal, imponiendo al particular el deber de utilizar su firma electrónica en toda interacción con el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y otorgándole efectos jurídicos plenos, incluso cuando medien fallas técnicas o intervenciones de terceros. La disposición amplía, de forma implícita, el principio de vinculación digital, en virtud del cual toda comunicación electrónica enviada por la autoridad se presume válida y notificada al contribuyente, sin necesidad de corroboración material ni verificación de acceso.

Esta configuración plantea desafíos constitucionales relevantes. Conforme al artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025), toda intromisión en la esfera privada requiere orden fundada y motivada. La firma electrónica, aunque aceptada como medio legítimo de autenticación, no puede convertirse en un instrumento de coerción tecnológica. La relación jurídica entre Estado y ciudadano debe mantenerse

equilibrada, especialmente cuando la asimetría técnica y de recursos coloca al contribuyente en posición de vulnerabilidad.

A nivel comparado, el *Reglamento (UE) n.º 910/2014*, establece que los Estados miembros deben garantizar la interoperabilidad, la protección de datos y la corresponsabilidad institucional frente a errores en la infraestructura digital. México, en cambio, deposita la totalidad del riesgo en el contribuyente. Si una vulnerabilidad del sistema o una filtración compromete la identidad electrónica, el afectado carga con la consecuencia jurídica, sin posibilidad de alegar falta de culpa o deficiencia tecnológica de la autoridad.

El *ius mutantur* entendido como la adaptación del derecho a las circunstancias cuando ello favorece a la persona exige que esta transformación digital se realice bajo una lógica humanista y garantista. La tecnología debe servir a la justicia, no sustituirla. Imponer la firma electrónica como único medio de autenticación, sin alternativas para quienes carecen de medios digitales o enfrentan limitaciones físicas, contradice el principio de accesibilidad administrativa reconocido en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969: artículos 8 y 25) y en la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (CDPD, 2006).

En sistemas fiscales como los de Chile o Colombia, la normativa permite mecanismos de validación presencial o supletoria cuando las plataformas digitales presentan fallas. Esta flexibilidad evita que el contribuyente sea sancionado por causas ajenas a su control. El modelo mexicano, en cambio, tiende a la

culpabilidad tecnológica, donde la imposibilidad de acceso se interpreta como incumplimiento.

La reforma al artículo 17-F consolida el paradigma de control digital fiscal, pero lo hace en detrimento del equilibrio de derechos. El legislador refuerza la seguridad jurídica del Estado mientras debilita la protección jurídica del contribuyente. La autoridad se erige como único garante de la infraestructura tecnológica, sin asumir corresponsabilidad por sus fallos.

En consecuencia, la aplicación estricta de este precepto podría considerarse incompatible con los artículos 1º, 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución (CPEUM, 2025), por restringir de manera desproporcionada el derecho a la defensa y a la igualdad de acceso a los procedimientos administrativos. Asimismo, podría implicar una violación a los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), al limitar el acceso efectivo a un recurso frente a actos automatizados del poder público.

El principio del *ius mutantur* demanda que el progreso tecnológico se oriente hacia la protección de la persona y no hacia la expansión del poder fiscal. Sin una revisión interpretativa garantista, el artículo 17-F (*Dictamen CFF*, 2025) puede convertirse en el símbolo de una nueva desigualdad: la brecha digital transformada en brecha jurídica.

Capítulo II. Comentarios al Artículo 17-H Bis del CFF

El artículo 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación reformado (*Dictamen CFF, 2025*) se erige como una de las disposiciones más polémicas del nuevo esquema de control fiscal. La norma amplía las facultades de la autoridad tributaria para restringir temporalmente los certificados de sello digital y suspender actividades fiscales cuando detecta irregularidades, omisiones o conductas que considera riesgosas para el interés fiscal. En su estructura, el artículo no sólo define causas, sino que habilita un régimen de medidas preventivas que operan antes de cualquier resolución definitiva, configurando un auténtico modelo de sanción anticipada.

El espíritu de la reforma es prevenir el uso indebido de comprobantes fiscales digitales, evitar la simulación de operaciones y proteger la recaudación pública. Sin embargo, el resultado práctico es un poder administrativo con efectos inmediatos sobre la existencia misma de las empresas. La suspensión del sello digital o del Registro Federal de Contribuyentes no sólo impide emitir comprobantes, sino que paraliza toda actividad comercial, financiera y contractual, generando consecuencias equivalentes a una clausura de hecho.

Desde la perspectiva constitucional, la norma enfrenta una tensión directa con el principio de legalidad y seguridad jurídica previsto en los artículos 14 y 16 de la Constitución (CPEUM,

2025). Las medidas de restricción, aunque formalmente cautelares, producen efectos irreversibles: despidos, incumplimientos contractuales, pérdida de créditos bancarios y reputación comercial. Estas consecuencias son incompatibles con el carácter provisional que debería tener toda medida administrativa antes de una resolución firme.

El derecho comparado muestra caminos alternativos más equilibrados. En España, la autoridad tributaria, se entiende, tiene facultades para suspender temporalmente certificados fiscales, pero dicha medida exige una resolución motivada, audiencia previa y revisión judicial inmediata. En Chile, el Servicio de Impuestos Internos sólo puede suspender la actividad digital del contribuyente tras notificarlo formalmente y otorgarle un plazo para subsanar la irregularidad. México, en cambio, mantiene un modelo unilateral: la suspensión puede decretarse sin audiencia, con base en la sola presunción administrativa, trasladando la carga de la prueba al contribuyente.

El *ius mutantur* permite comprender que las normas deben evolucionar junto con la complejidad social, pero sin perder su fundamento en la protección de la persona. Las medidas preventivas del 17-H Bis podrían ser compatibles con una concepción dinámica del derecho si garantizaran equilibrio procedural, transparencia y medios de defensa inmediatos. Pero al operar de manera automática y sin tutela judicial efectiva, se convierten en instrumentos de poder desmedido. Desde el enfoque de los derechos humanos, esta disposición podría vulnerar los artículos 1º, 14, 16 y 31, fracción IV de la

Constitución mexicana (CPEUM, 2025), así como los artículos 8, 11, 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969). La restricción del RFC o del sello digital sin resolución firme afecta el derecho al trabajo, a la propiedad, a la libertad de empresa y al debido proceso. Además, produce efectos regresivos al limitar la capacidad del contribuyente para ejercer su defensa y continuar su actividad económica.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en casos como el *Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá* (2001) y *Gomes Lund vs. Brasil* (2010), ha establecido que las medidas administrativas que produzcan efectos punitivos o irreversibles deben considerarse verdaderas sanciones y, por tanto, estar sujetas a control judicial estricto. Aplicado al contexto mexicano, la suspensión del sello digital debería contar con garantías procesales equivalentes a las de una sanción formal, incluyendo derecho de audiencia, notificación adecuada y posibilidad real de impugnación. En el ámbito práctico, la experiencia reciente en México muestra que miles de empresas han visto restringidos sus certificados de sello digital sin audiencia previa, bajo causales amplias como “inconsistencia en el cumplimiento fiscal” o “operaciones simuladas”. Estas categorías, por su vaguedad, permiten que la autoridad fiscal actúe discrecionalmente, sin sujeción a parámetros objetivos. Ello genera un riesgo de arbitrariedad incompatible con el principio de seguridad jurídica, núcleo esencial del Estado de Derecho.

El artículo 17-H Bis reformado consolida un modelo de fiscalización preventiva punitiva, donde la autoridad puede actuar antes de demostrar la infracción. Su aparente finalidad de

eficiencia recaudatoria se logra a costa de los derechos fundamentales del contribuyente, que queda en estado de indefensión frente a medidas automáticas.

El principio del *ius mutantur* exige reinterpretar esta disposición desde la dignidad humana: la prevención fiscal no puede justificarse mediante la suspensión de derechos sin debido proceso. Para equilibrar la potestad fiscal con las garantías individuales, debería incorporarse un sistema de control judicial inmediato o una instancia administrativa revisora independiente. Sin tales mecanismos, el 17-H Bis corre el riesgo de convertirse en un instrumento de coerción económica y de erosión del Estado de Derecho. Su constitucionalidad deberá ser examinada bajo los criterios de proporcionalidad y convencionalidad, garantizando que la lucha contra la evasión no se traduzca en un sacrificio injustificado de las libertades económicas y del derecho a la defensa.

Capítulo III. Comentarios al Artículo 27 del CFF

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación reformado en 2025 se convierte en el eje estructural del nuevo sistema de control de identidad fiscal. Mediante esta disposición, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) adquiere amplias facultades para suspender actividades, negar inscripciones o cancelar el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) cuando advierta, por cualquier medio de información, que el contribuyente ha incurrido en supuestos de inactividad, irregularidad o incumplimiento reiterado.

Aunque el texto normativo se presenta como un ajuste técnico orientado a depurar el padrón, en realidad consolida un poder de exclusión administrativa de enorme alcance. El RFC, que en su origen era sólo una clave de identificación, se transforma aquí en un elemento de existencia jurídica: sin él, el contribuyente no puede emitir comprobantes, contratar, cobrar ni operar en el mercado formal. Su cancelación o suspensión equivale, por sus efectos, a una desaparición fiscal.

Desde el punto de vista constitucional, la reforma tensiona los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025), que garantizan la legalidad y la motivación de todo acto de autoridad. Las nuevas fracciones del artículo 27 permiten cancelar el RFC no sólo por hechos comprobados, sino por simples “indicios” obtenidos de fuentes internas o de terceros. Esta amplitud otorga a la administración

tributaria un margen discrecional que pone en riesgo el principio de certeza jurídica.

La medida afecta, además, el derecho al trabajo y a la libertad de empresa, reconocidos en los artículos 5º y 25 constitucionales (CPEUM, 2025). La cancelación del RFC no sólo impide ejercer una actividad económica lícita, sino que puede dejar sin ingresos a personas físicas y morales durante meses, sin que exista una resolución firme o un procedimiento judicial previo. Desde una perspectiva de derechos humanos, esta situación es equiparable a una sanción sin debido proceso.

El derecho comparado ofrece alternativas más garantistas. En España, el artículo 146 de la *Ley General Tributaria* (Ley 58/2003) prevé la incautación de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de información, pero exige que las medidas cautelares sean proporcionadas y limitadas temporalmente a los procedimientos. En Argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) debe emitir resolución fundada y otorgar un plazo de subsanación antes de la suspensión del CUIT (*Decreto 821/98*: artículo .40). México, en cambio, impone la cancelación inmediata, y deja al contribuyente la carga de solicitar la reactivación, proceso que puede prolongarse sin plazo definido.

Doctrinalmente, la medida puede interpretarse como una violación al principio de **proporcionalidad**.

El *ius mutantur* enseña que el derecho debe adaptarse al cambio social sin abandonar su finalidad protectora de la persona. En la

práctica, el SAT actúa como juez y parte: detecta, presume, sanciona y decide la reactivación. Este ciclo cerrado es incompatible con el principio de división de funciones administrativas y de control, propio de un Estado de Derecho. Una interpretación conforme exigiría que la cancelación del RFC fuera revisable de manera inmediata por una autoridad independiente o por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Desde la perspectiva internacional, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en sus artículos 8 y 25 (CADH, 1969), impone la obligación de garantizar un recurso efectivo frente a cualquier medida estatal que afecte derechos patrimoniales. La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *lvcher Bronstein vs. Perú* (2001), sostuvo que la supresión de una autorización o registro que impida a una persona ejercer su profesión o actividad económica constituye una violación a la libertad y al debido proceso. El paralelismo con la cancelación del RFC es evidente: sin él, el contribuyente pierde su identidad económica y su derecho a participar en el comercio lícito.

La reforma de 2025 agrega además una causal especialmente preocupante: la cancelación del RFC por la sola existencia de “créditos fiscales firmes no pagados”. Esta disposición confunde el incumplimiento económico con la ilicitud penal, y convierte la morosidad en una forma de desaparición fiscal. En un país donde los procedimientos de determinación y cobro pueden prolongarse años, esta causal podría usarse como medio de presión indebida para forzar pagos inmediatos, violando el derecho a un juicio justo y a la tutela judicial efectiva.

El nuevo artículo 27 del Código Fiscal de la Federación (*Dictamen CFF*, 2025) redefine la noción misma de contribuyente. Deja de ser un sujeto de derechos y obligaciones recíprocas para convertirse en un ente condicionado por la aprobación administrativa. La autoridad ya no sólo fiscaliza; administra la existencia jurídica del ciudadano en el sistema económico.

El principio del *ius mutantur* obliga a replantear esta disposición bajo una óptica de equilibrio: el control del padrón debe servir para proteger la integridad del sistema, no para eliminar arbitrariamente a quienes lo integran.

Una interpretación conforme debería incorporar garantías mínimas: notificación previa, plazo de subsanación, motivación reforzada, revisión independiente y proporcionalidad entre la falta y la medida. Sin estos elementos, la cancelación o suspensión del RFC deviene en una forma moderna de privación económica sin juicio previo, contraria a los artículos 1º, 5º, 14, 16 y 25 constitucionales (CPEUM, 2025), y a los artículos 8, 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969).

El desafío jurídico que plantea esta reforma no es meramente técnico: es ético y político. Determina si el Estado mexicano puede ejercer su poder fiscal sin sacrificar la dignidad de quienes sostienen con su trabajo la base material de la República.

Capítulo IV. Comentarios al Artículo 29-A del CFF

El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación reformado en 2025 (*Dictamen CFF, 2025*) introduce modificaciones sustanciales al régimen de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), núcleo de la fiscalización electrónica mexicana. Bajo el argumento de fortalecer la trazabilidad de operaciones y combatir la simulación, el legislador incorpora nuevos requisitos, particularmente para los sectores de hidrocarburos y petrolíferos, y establece un vínculo directo entre el incumplimiento de dichos requisitos y la presunción de falsedad del comprobante.

La nueva fracción V, inciso f), dispone que los contribuyentes que enajenen o distribuyan hidrocarburos o petrolíferos deberán incluir en los CFDI el número de permiso vigente otorgado por la Comisión Nacional de Energía. La omisión de este requisito convierte automáticamente el comprobante en inválido y susceptible de ser considerado falso para efectos del Código. Esta medida amplía la presunción de simulación fiscal y coloca a los contribuyentes del sector energético bajo un régimen de control preventivo casi absoluto.

El cambio puede parecer técnico, pero tiene implicaciones profundas. En la práctica, el CFDI es el documento que acredita la existencia jurídica y fiscal de las operaciones. Su invalidez implica que el acto comercial, aunque real carece de efectos tributarios y puede incluso constituir un delito conforme al

artículo 113 Bis. Esta fusión entre irregularidad formal y presunción penal genera una tensión directa con el principio de presunción de inocencia y con el derecho a la seguridad jurídica.

Desde la perspectiva constitucional, el nuevo 29-A debe analizarse a la luz de los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución (CPEUM, 2025). El principio de legalidad tributaria exige que las obligaciones fiscales sean claras, proporcionales y predecibles. Sin embargo, la reforma convierte la omisión de un requisito técnico en una presunción de falsedad, sin espacio para la prueba en contrario antes de que la autoridad determine sus efectos. Tal configuración vulnera la garantía de audiencia previa y el derecho de defensa efectiva.

Doctrinalmente, el principio de **materialidad tributaria** exige que la validez fiscal dependa de la realidad económica, no de formalidades técnicas.

El *ius mutantur* plantea que el Derecho debe adaptarse a los cambios tecnológicos para favorecer a la persona, no para agravar su vulnerabilidad. Si el Estado obliga al contribuyente a emitir CFDI mediante un sistema digital controlado por la propia autoridad, debe garantizar que los errores del sistema no se traduzcan en presunciones de fraude. De lo contrario, se traslada la carga de la falla tecnológica a quien no tiene poder sobre su causa.

En materia de derechos humanos, el 29-A reformado (*Dictamen CFF*, 2025) puede implicar una violación a los artículos 1º y 14 constitucionales (CPEUM, 2025) y a los artículos 8 y 25 de la

Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), al establecer consecuencias automáticas que impiden un recurso efectivo antes de sufrir la afectación. La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el *Caso Lagos del Campo vs. Perú* (2017), reiteró que toda medida estatal que afecte derechos patrimoniales debe contar con control judicial y motivación estricta. Aplicado al contexto fiscal mexicano, la presunción de falsedad sin resolución firme viola la garantía del debido proceso sustantivo.

La interrelación entre el artículo 29-A y el nuevo 49 Bis (procedimiento especial para CFDI falsos) crea un sistema de verificación inverso: primero se presume la falsedad y luego se otorga oportunidad de defensa. Este diseño contradice el principio de presunción de licitud que rige toda actuación administrativa.

La medida también genera una tensión económica. En sectores regulados como hidrocarburos, la dependencia del permiso energético no siempre está bajo control del contribuyente. El retraso en la actualización o emisión de permisos por parte de la autoridad sectorial podría provocar que una empresa operante legítimamente vea invalidados sus CFDI, con repercusiones fiscales y penales. La disposición, por tanto, no sólo exige cumplimiento del contribuyente, sino eficiencia del Estado, cuya omisión puede traducirse en daño irreparable para los particulares.

El nuevo artículo 29-A fortalece el control documental del Estado, pero debilita la certeza jurídica del contribuyente. Eleva

el error formal a nivel de presunción penal, fusionando los planos administrativo y sancionador sin mediación de garantías procesales. En lugar de promover la seguridad jurídica y la trazabilidad honesta, refuerza una cultura de sospecha y amenaza.

Desde el prisma del *ius mutantur*, el Derecho Fiscal debe evolucionar hacia la transparencia colaborativa, no hacia la vigilancia punitiva. Un sistema de facturación electrónica puede ser un instrumento de confianza, pero solo si su diseño respeta la dignidad, la presunción de licitud y el derecho a la defensa. De lo contrario, se convierte en un mecanismo de control que castiga la forma y desatiende el fondo.

El artículo 29-A reformado necesita reinterpretarse bajo los principios de proporcionalidad y convencionalidad, garantizando que la presunción de falsedad no opere automáticamente y que toda irregularidad formal pueda ser corregida antes de derivar en sanciones. De no hacerlo, esta disposición podría ser declarada contraria a los artículos 1º, 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución (CPEUM, 2025), así como a los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), por violentar el equilibrio entre el poder fiscal y la dignidad humana.

Capítulo V. Comentarios al Artículo 29-A Bis del CFF

El artículo 29-A Bis introducido en la Reforma Fiscal de 2025 constituye un complemento directo del artículo 29-A, pero con un propósito de control más profundo: institucionaliza la presunción administrativa de falsedad de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) y articula un procedimiento para su verificación. Se trata de una figura que consolida el poder de la autoridad fiscal para cuestionar la realidad de las operaciones y suspender la validez de los comprobantes antes de emitir una resolución definitiva.

En términos sustantivos, el 29-A Bis establece que, cuando el Servicio de Administración Tributaria detecte irregularidades en los CFDI especialmente la falta de cumplimiento de requisitos del artículo 29-A, fracción IX, podrá requerir al contribuyente información o pruebas para acreditar la veracidad de las operaciones. Si la respuesta resulta insatisfactoria o no se presenta, la autoridad podrá activar el **procedimiento especial del artículo 49 Bis**, lo que implica la posibilidad de suspender temporalmente la emisión de comprobantes y publicar el nombre del contribuyente en el portal del SAT.

El sentido aparente de la norma es fortalecer la lucha contra las denominadas *empresas factureras* o EFOS, sin embargo, su diseño procesal introduce una ruptura con los principios del debido proceso y la presunción de inocencia. En lugar de abrir una investigación fundada en indicios objetivos, el artículo

permite iniciar el procedimiento con base en **meras presunciones electrónicas**, derivadas de cruces de información automatizados o inconsistencias aritméticas detectadas por algoritmos. El riesgo es que la autoridad asigne apariencia de prueba a lo que sólo es un resultado estadístico.

Desde la óptica constitucional, el artículo 29-A Bis confronta el artículo 16 de la Constitución Mexicana (CPEUM, 2025), que exige que toda molestia a la persona se funde y motive conforme a derecho. Un procedimiento basado en presunciones automatizadas puede carecer de motivación humana suficiente, lo que contraviene el principio de legalidad sustantiva. Además, al trasladar la carga de la prueba al contribuyente, vulnera el artículo 14 constitucional (CEPUM, 2025), que reconoce el derecho a ser oído antes de cualquier privación de derechos.

El ius mutantur el derecho que se adapta para favorecer a la persona exige que toda herramienta de fiscalización conserve su proporcionalidad y finalidad legítima. Si el Estado pretende usar medios digitales para detectar operaciones falsas, debe asegurar un proceso transparente, controlable y reversible. De lo contrario, el sistema se convierte en una maquinaria de exclusión automática que anula derechos antes de que puedan ejercerse.

En el plano de los derechos humanos, el artículo 29-A Bis debe ser evaluado bajo los parámetros de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en especial los artículos 8 y 25 (CADH, 1969), que garantizan el debido proceso y el derecho a un recurso efectivo. La Corte Interamericana de Derechos

Humanos, en el *Caso Escher y otros vs. Brasil* (2009), sostuvo que el uso de tecnologías estatales para la obtención o procesamiento de información no puede traducirse en una vulneración de la vida privada ni en una presunción de culpabilidad. Aplicado al contexto fiscal mexicano, la automatización de la presunción de falsedad vulnera la dignidad jurídica del contribuyente.

El Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha establecido criterios orientadores sobre la carga de la prueba en materia fiscal, señalando que corresponde a la autoridad demostrar la inexistencia o simulación de operaciones, no al contribuyente acreditar su licitud. Sin embargo, el nuevo 29-A Bis invierte este principio. El contribuyente debe justificar, a priori, la existencia de cada operación ante una autoridad que ya presume su falsedad, lo que desnaturaliza el equilibrio procesal.

La consecuencia práctica de esta inversión de carga probatoria es severa. Miles de contribuyentes en especial pequeños y medianos empresarios podrían enfrentar procedimientos de presunción de falsedad por simples errores de llenado o inconsistencias en la cadena digital de comprobantes. Estas irregularidades no reflejan dolo ni simulación, pero pueden generar restricciones operativas devastadoras. En un entorno de fiscalización masiva, el riesgo de error se multiplica y la reparación es lenta o inexistente.

El artículo 29-A Bis configura un nuevo paradigma de fiscalización digital basado en la presunción automatizada. Aunque su finalidad legítima sea combatir la evasión, su diseño

normativo sacrifica el equilibrio entre eficacia administrativa y garantías individuales. El contribuyente deja de ser sujeto de confianza para convertirse en objeto de sospecha algorítmica.

Desde la perspectiva del *ius mutantur*, el Derecho Fiscal mexicano debe evolucionar hacia sistemas inteligentes de verificación que respeten el principio de humanidad y de proporcionalidad. Los medios electrónicos no son incompatibles con los derechos humanos, pero requieren reglas de control, validación y responsabilidad institucional. Sin estas garantías, la reforma se convierte en una forma moderna de culpabilidad digital.

El artículo 29-A Bis, en su aplicación práctica, podría resultar incompatible con los artículos 1º, 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución mexicana (CPEUM, 2025), así como con los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969). El Estado mexicano tiene la obligación de demostrar que su sistema fiscal digital respeta el principio pro-persona y que las presunciones automatizadas no sustituyen el juicio racional de la autoridad. De lo contrario, el riesgo de inconvencionalidad es evidente y podría dar lugar a responsabilidades internacionales ante la Comisión y la Corte Interamericanas de Derechos Humanos.

Capítulo VI. Comentarios al Artículo 30-B del CFF

El artículo 30-B, adicionado en la Reforma Fiscal de 2025, extiende el marco de fiscalización digital hacia un terreno más complejo: los servicios digitales. Esta norma dispone que las personas físicas o morales que proporcionen servicios digitales sujetos a las disposiciones de los artículos 18-A Bis y 18-B Bis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado deberán dar acceso en línea y en tiempo real a la autoridad fiscal a la información necesaria para verificar el cumplimiento de sus obligaciones.

A primera vista, esta disposición se presenta como una actualización natural ante la economía digital global. Sin embargo, su redacción revela un cambio paradigmático en la relación entre los proveedores tecnológicos y el Estado mexicano: por primera vez, se consagra en el derecho fiscal una obligación de apertura permanente y directa de datos empresariales al SAT, sin precisar los límites, condiciones técnicas o garantías de protección.

El fundamento aparente es el combate a la evasión fiscal y la captación de ingresos provenientes de plataformas digitales internacionales. No obstante, la norma establece una forma de vigilancia fiscal continua, donde la autoridad accede en tiempo real a bases de datos, flujos de información y registros comerciales, incluso de naturaleza confidencial. Este tipo de acceso plantea tensiones evidentes con los derechos

constitucionales a la privacidad, a la protección de datos personales y al secreto industrial.

Desde el punto de vista constitucional, el artículo 30-B colisiona potencialmente con los artículos 6º, 14, 16 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025). El artículo 16 garantiza la inviolabilidad de los datos personales y documentos privados, mientras que el artículo 28 protege la libre competencia y los secretos industriales. La apertura total de información empresarial sin control judicial previo puede derivar en un riesgo de exposición indebida de estrategias comerciales, algoritmos o modelos de negocio.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la transferencia de información entre particulares y el Estado sólo puede realizarse bajo principios de proporcionalidad, finalidad y consentimiento informado (*Acción de Inconstitucionalidad 82/2021 y acumulada*). El artículo 30-B, al imponer un acceso “en tiempo real”, carece de estos parámetros y podría vulnerar los principios y derechos reconocidos en la Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de los Sujetos Obligados (2017).

En el ámbito comparado, la Unión Europea ha establecido límites precisos a la intervención estatal en la economía digital. El Reglamento General de Protección de Datos (GDPR, 2016) exige que toda cesión o tratamiento automatizado de información empresarial esté sujeta a supervisión independiente y a garantías efectivas de resguardo. En España, la Agencia

Tributaria sólo puede requerir acceso directo a servidores empresariales mediante orden fundada y autorización judicial cuando existan indicios de fraude grave. En México, en cambio, la reforma al artículo 30-B crea un acceso administrativo sin control judicial, lo que debilita el principio de separación de poderes y el derecho a la intimidad corporativa.

Desde la perspectiva del *ius mutantur*, la evolución del derecho fiscal hacia entornos digitales es legítima, pero sólo si favorece la justicia tributaria y el respeto a la persona. La obligación de “acceso en tiempo real” trasciende la fiscalización tradicional: convierte la relación tributaria en una forma de vigilancia permanente, en la que el contribuyente deja de ser un colaborador del Estado para convertirse en un sujeto monitoreado. Este cambio altera el equilibrio entre poder fiscal y libertad empresarial, y puede derivar en un control económico desproporcionado.

Doctrinalmente, el principio de proporcionalidad administrativa exige que toda medida restrictiva sea idónea, necesaria y proporcional en sentido estricto. La obligación impuesta por el 30-B no distingue entre empresas grandes o pequeñas, nacionales o extranjeras, ni considera los costos tecnológicos y de ciberseguridad que implica mantener acceso abierto. Ello podría afectar la competitividad y desalentar la inversión, especialmente en el sector tecnológico emergente mexicano.

En el contexto internacional, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su artículo 11, protege el derecho a la vida privada y prohíbe injerencias arbitrarias en la

correspondencia o comunicaciones. Asimismo, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *Tristán Donoso vs. Panamá* (2009), sostuvo que la interceptación o monitoreo sin orden judicial constituye una violación a la vida privada. Si extrapolamos esta jurisprudencia al ámbito digital fiscal, el acceso permanente del SAT a bases de datos empresariales podría considerarse una forma de intromisión estatal desproporcionada.

El artículo 30-B también prevé que el incumplimiento de esta obligación permitirá al SAT coordinarse con la Agencia de Transformación Digital para bloquear los servicios digitales del contribuyente, lo que agrava la desproporción. El bloqueo administrativo, al igual que la cancelación del RFC, produce efectos inmediatos y devastadores sin mediar resolución definitiva. En términos jurídicos, equivale a una sanción económica y reputacional previa al juicio.

El artículo 30-B del Código Fiscal de la Federación redefine los límites entre fiscalización y vigilancia. Bajo el discurso de la modernización tecnológica, el Estado amplía su capacidad de control hasta el corazón informático de las empresas. La norma carece de contrapesos institucionales claros, lo que abre la puerta a abusos, filtraciones y violaciones al secreto profesional y comercial.

Desde la perspectiva del *ius mutantur*, la digitalización fiscal debe ser un instrumento de justicia y eficiencia, no de intromisión. La confianza digital entre Estado y contribuyente sólo puede sostenerse si existen garantías recíprocas:

confidencialidad de datos, supervisión independiente y control judicial previo a cualquier intervención. Sin estos elementos, el artículo 30-B representa un riesgo de inconvencionalidad por violar el derecho a la privacidad, la libertad económica y la seguridad jurídica.

En consecuencia, la aplicación de este precepto debe interpretarse de manera restrictiva, subordinada a los principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad y protección de datos. Su operatividad sin controles puede ser impugnada mediante juicio de amparo indirecto, invocando violación a los artículos 1º, 6º, 14, 16 y 28 de la Constitución (CPEUM, 2025), así como a los artículos 8, 11 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969).

El reto de la fiscalización digital mexicana no es sólo técnico: es moral y jurídico. Un Estado que observa sin límites debilita la libertad y erosiona la confianza. La modernidad fiscal debe ser inteligente, pero también humana.

Capítulo VII. Comentarios al Artículo 36 del CFF

La reforma de 2025 al artículo 36 del Código Fiscal de la Federación introduce un cambio discreto en apariencia, pero de gran trascendencia institucional: otorga a la autoridad fiscal la facultad de revisar de oficio las resoluciones que haya dictado cuando existan “elementos que lo justifiquen”. Aunque se presenta como una medida para corregir errores materiales o inconsistencias técnicas, en la práctica abre la puerta a la revisión unilateral de actos administrativos firmes, lo que altera el equilibrio procesal entre la autoridad y el contribuyente.

Históricamente, el principio de definitividad administrativa ha sido una garantía esencial del Estado de Derecho. Una vez que la autoridad emite una resolución y ésta adquiere firmeza, su modificación sólo puede realizarse mediante los procedimientos ordinarios de impugnación o nulidad, no por voluntad unilateral del órgano emisor. La reforma al artículo 36 debilita ese principio al permitir que el propio SAT reevalúe, modifique o incluso revoque actos previos con base en “nuevos elementos”, una expresión indeterminada que carece de parámetros objetivos.

Desde la perspectiva constitucional, esta disposición enfrenta serios desafíos frente a los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM 2025). El primero garantiza la seguridad jurídica mediante la irretroactividad de la ley y el respeto a los derechos adquiridos; el segundo exige motivación y fundamento expreso para

cualquier acto de autoridad. Si el SAT puede reinterpretar sus propias resoluciones sin procedimiento formal, se diluye la certeza jurídica y se genera un ambiente de inseguridad normativa que afecta la planeación fiscal, las inversiones y la confianza en la administración pública.

El principio de legalidad tributaria, que rige todas las actuaciones fiscales, exige que los derechos y obligaciones del contribuyente se determinen conforme a normas claras, estables y predecibles. Una facultad discrecional de revisión indefinida rompe con esa previsibilidad.

En el derecho comparado, tanto España como Argentina reconocen figuras similares la revocación de oficio, pero sujetas a límites estrictos: sólo procede ante vicios evidentes de nulidad, errores materiales o cuando se obtenga consentimiento expreso del particular afectado. En ambos casos, la decisión requiere dictamen jurídico previo y control jerárquico. México, en cambio, no introduce tales salvaguardas en el artículo 36 reformado, dejando la decisión al arbitrio de la autoridad.

Desde la óptica de los derechos humanos, esta reforma puede vulnerar el derecho al debido proceso, artículos 14 y 16 constitucionales (CPEUM, 2025), y el derecho a la tutela judicial efectiva, artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969). La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el *Caso Claude Reyes vs. Chile* (2006), sostuvo que la discrecionalidad administrativa sin límites concretos es incompatible con el principio de seguridad jurídica,

pues permite decisiones imprevisibles que afectan derechos patrimoniales.

El *ius mutantur* ofrece aquí una clave interpretativa: el derecho puede adaptarse a la evolución de la administración pública, pero nunca en perjuicio de la estabilidad jurídica del individuo. La corrección de errores administrativos no debe confundirse con la posibilidad de reescribir el pasado.

Un sistema tributario dinámico no significa un sistema incierto. La flexibilidad institucional debe ir acompañada de garantías que protejan la buena fe y la confianza legítima del contribuyente.

En la práctica, esta facultad podría permitir al SAT recalcular créditos, modificar devoluciones o reinterpretar resoluciones de cumplimiento, afectando a contribuyentes que ya habían cumplido sus obligaciones o recibido pronunciamientos definitivos. La inseguridad jurídica derivada de esta posibilidad atenta contra la función económica del derecho fiscal: proporcionar estabilidad a las relaciones entre el Estado y los agentes productivos.

El artículo 36 reformado (*Dictamen CFF, 2025*) representa un retroceso en la consolidación del principio de certeza jurídica en materia fiscal. Bajo el pretexto de corregir errores, la autoridad obtiene una facultad que, si no se limita adecuadamente, puede derivar en la revisión discrecional de actos firmes y en la erosión de la confianza legítima.

El *ius mutantur* exige que la evolución del derecho administrativo sea progresiva y humanista. La corrección de irregularidades debe canalizarse a través de mecanismos institucionales de revisión, no mediante la autarquía del poder fiscal. La legitimidad del Estado se sostiene en la previsibilidad de sus actos; sin ella, el derecho se convierte en incertidumbre.

En consecuencia, el artículo 36 debe interpretarse restrictivamente, circunscribiendo su aplicación a casos de error material evidente, previa notificación al contribuyente y con posibilidad de recurso inmediato.

De no hacerlo, la disposición podría ser impugnada por violar los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución mexicana (CPEUM, 2025), así como los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), que garantizan el debido proceso y la estabilidad jurídica.

La autoridad fiscal no debe aspirar a corregir su pasado, sino a perfeccionar su presente con justicia.

La confianza del contribuyente es el cimiento de un sistema tributario legítimo; destruirla equivale a debilitar al propio Estado.

Capítulo VIII. Comentarios al Artículo 42 del CFF

La reforma de 2025 al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (*Dictamen CFF, 2025*) constituye uno de los puntos de inflexión más delicados en el nuevo modelo de fiscalización mexicana. Este artículo, que regula las facultades de comprobación de la autoridad, se amplía para incluir expresamente la verificación de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) presuntamente falsos o inexistentes, con posibilidad de ejecutar visitas domiciliarias y requerimientos de información sin orden judicial, bajo el argumento de “presunción administrativa de simulación”.

La reforma introduce una nueva hipótesis en la que la autoridad puede ejercer sus facultades: cuando considere que los CFDI amparan actos u operaciones inexistentes o que se emitieron sin cumplir el artículo 29-A, fracción IX. Esta ampliación, aunque presentada como un refuerzo de la legalidad, crea un régimen de fiscalización intensiva que difumina la frontera entre la presunción de irregularidad y la culpabilidad fiscal.

El efecto práctico de esta modificación es contundente: la autoridad puede iniciar una visita domiciliaria o una revisión electrónica únicamente con base en un indicio informático por ejemplo, inconsistencias entre CFDI emitidos y recibidos, cruces de datos bancarios o patrones detectados por algoritmos, sin requerir una denuncia formal o un acto de autoridad previo que justifique la intervención. Ello otorga al SAT una capacidad de

actuación inmediata que, si bien incrementa su eficiencia, compromete la seguridad jurídica y la proporcionalidad de sus medidas.

Desde el punto de vista constitucional, esta ampliación entra en tensión con los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025). La visita domiciliaria, aun en materia fiscal, constituye un acto de molestia que debe estar debidamente fundado y motivado. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la autoridad fiscal sólo puede ingresar a un domicilio cuando existen elementos objetivos que justifiquen la sospecha de infracción. Si el fundamento de la visita es una presunción digital generada automáticamente, se debilita la exigencia de motivación suficiente.

El principio de seguridad jurídica implica que el contribuyente debe conocer con claridad la causa, el objeto y el alcance de la fiscalización. La incorporación del concepto de “operaciones inexistentes” sin parámetros objetivos amplía el margen de interpretación de la autoridad y permite medidas intrusivas sin control previo. En términos prácticos, el contribuyente puede ser objeto de una visita por meras inconsistencias tecnológicas o errores de terceros, lo que equivale a una fiscalización preventiva de carácter punitivo.

En el ámbito comparado, el modelo español distingue entre comprobación limitada y inspección completa. La primera no permite visitas ni revisión integral sin consentimiento expreso o autorización judicial, precisamente para evitar arbitrariedades.

El *ius mutantur* permite comprender la evolución del Derecho Fiscal hacia la digitalización, pero recuerda que la eficiencia recaudatoria no puede sustituir la justicia. Adaptar el derecho a la tecnología debe significar transparencia, no arbitrariedad. La fiscalización digital es legítima cuando se ejerce con racionalidad, proporcionalidad y respeto a la dignidad de la persona. Sin esos elementos, la tecnología se transforma en un instrumento de dominación institucional.

Desde la óptica de los derechos humanos, la reforma al artículo 42 podría implicar una violación a los artículos 1º, 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Mexicana (CPEUM, 2025), así como a los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969). La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso *Loayza Tamayo vs. Perú* (1997), estableció que el debido proceso no se limita al ámbito penal, sino que se extiende a toda actuación estatal que afecte derechos. Una visita domiciliaria sin elementos objetivos constituye una intromisión arbitraria en la esfera privada del contribuyente.

En la práctica, la reforma amplía la posibilidad de que los procedimientos de fiscalización se realicen de manera masiva, automatizada y sin revisión judicial. Ello crea un entorno de vulnerabilidad jurídica especialmente grave para los pequeños contribuyentes, que carecen de recursos para impugnar visitas o requerimientos ilegales. En el plano institucional, la discrecionalidad así ampliada puede derivar en abusos,

corrupción o utilización selectiva del poder fiscal con fines políticos o económicos.

El nuevo artículo 42 del Código Fiscal de la Federación consagra un modelo de fiscalización preventiva con efectos sancionadores, donde la autoridad puede intervenir antes de acreditar la existencia de una infracción. Bajo el discurso de la transparencia y la modernización, se introduce un poder de vigilancia constante que erosiona las garantías fundamentales de legalidad, audiencia y proporcionalidad.

Desde el *ius mutantur*, este precepto debe reinterpretarse para restablecer el equilibrio entre la potestad tributaria y los derechos de la persona. La evolución del Derecho Fiscal hacia el entorno digital no puede implicar una regresión en materia de garantías constitucionales. La eficiencia no sustituye a la justicia, y el control fiscal no puede suplantar la libertad.

Una aplicación garantista del artículo 42 exigiría:

1. La existencia de elementos objetivos y verificables para iniciar visitas o revisiones;
2. La notificación previa al contribuyente, salvo casos excepcionales de riesgo probado; y
3. La posibilidad de revisión inmediata ante autoridad independiente o judicial. Sin estos mecanismos, la norma se torna inconvenencial, al permitir injerencias

arbitrarias contrarias a los artículos 8, 11 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

El reto del Estado mexicano no es aumentar su poder de vigilancia, sino consolidar su legitimidad mediante la confianza. En materia fiscal, la autoridad no debe ver al contribuyente como sospechoso, sino como parte esencial del pacto social. Un sistema tributario fuerte sólo puede sostenerse sobre la base del respeto.

Capítulo IX. Comentarios al Artículo 48 del CFF

El artículo 48 del Código Fiscal de la Federación reformado en 2025 amplía significativamente las facultades de la autoridad tributaria para requerir información, datos, documentos y contabilidad de los contribuyentes, incorporando de forma expresa la posibilidad de requerir información económica, financiera y digital relacionada con operaciones y cuentas bancarias, e incluso aquella que derive de procesos tecnológicos automatizados.

La modificación busca, según la exposición de motivos, reforzar los mecanismos de control derivados de las facultades del artículo 42 y del nuevo procedimiento especial del artículo 49 Bis, mediante el cual la autoridad puede verificar la autenticidad de los comprobantes fiscales y presumir su falsedad. En este sentido, el 48 se convierte en la columna vertebral del poder de requerimiento del SAT, al integrar la información contable tradicional con la información digital generada por sistemas de facturación, plataformas electrónicas y entidades financieras.

Sin embargo, esta ampliación plantea desafíos constitucionales y convencionales de enorme relevancia. La posibilidad de exigir información sin precisar los límites de alcance, tiempo y materia convierte al requerimiento fiscal en un instrumento susceptible de abuso. Si la autoridad puede solicitar “cualquier información relacionada” con las operaciones, sin orden judicial ni causa específica, se vulnera el principio de legalidad y certeza jurídica

consagrado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El requerimiento indiscriminado de datos financieros o tecnológicos constituye además una posible afectación al derecho a la privacidad y al secreto bancario, derechos reconocidos tanto por la Ley de Instituciones de Crédito.

El *ius mutantur*, entendido como el derecho que se adapta a las circunstancias para proteger a la persona, obliga a reconfigurar la interpretación del artículo 48 en sentido garantista. La digitalización de la fiscalización no debe dar lugar a una hipertransparencia unilateral, donde el Estado exige transparencia total mientras mantiene opacidad sobre sus propios métodos de tratamiento de datos. El equilibrio requiere reciprocidad: si el contribuyente está obligado a entregar información sensible, la autoridad debe estar obligada a resguardarla, justificar su uso y garantizar su confidencialidad.

Desde el enfoque de los derechos humanos, la ampliación de las facultades del artículo 48 podría vulnerar los artículos 1º, 6º, 14 y 16 constitucionales (CPEUM, 2025), así como los artículos 8, 11 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969). La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso *Tristán Donoso vs. Panamá* (2009), determinó que la interceptación o acceso no autorizado a comunicaciones o información personal constituye una injerencia arbitraria incompatible con la vida privada. En este contexto, el requerimiento de información sin límites claros podría calificarse como injerencia desproporcionada.

En la práctica, el artículo 48 reformado otorga a la autoridad un poder de investigación casi ilimitado. Bajo la justificación de “verificar la materialidad de las operaciones”, puede requerir estados financieros, contratos, reportes electrónicos, bases de datos contables, registros digitales y documentos de terceros. Esta amplitud es funcionalmente equivalente a una auditoría permanente, lo que genera un entorno de inseguridad jurídica y desconfianza institucional.

Además, la integración de esta facultad con el artículo 49 Bis (procedimiento de presunción de falsedad de CFDI) crea un circuito procesal cerrado: la autoridad detecta irregularidades, requiere información, evalúa la respuesta y decide la falsedad, sin intervención de un órgano imparcial. Este modelo contraviene el principio de división funcional del procedimiento administrativo y la garantía de defensa efectiva.

El artículo 48 reformado consolida un poder fiscal de amplitud extraordinaria, sustentado en la idea de transparencia total del contribuyente frente al Estado. Sin embargo, esta transparencia se torna asimétrica cuando la autoridad carece de límites y contrapesos. La eficacia recaudatoria, por legítima que sea, no justifica la vulneración del derecho a la privacidad ni la sustitución del debido proceso por mecanismos de control absoluto.

Desde la perspectiva del *ius mutantur*, el Derecho Fiscal debe armonizar la eficiencia con la humanidad. La información es un instrumento de justicia cuando se usa con responsabilidad, pero

se convierte en un arma institucional cuando se solicita sin medida ni fundamento. El equilibrio requiere que la facultad de requerir información esté sujeta a parámetros claros de pertinencia, proporcionalidad y finalidad, así como a controles externos que eviten el abuso.

En una interpretación conforme a la Constitución y a la Convención Americana, el artículo 48 sólo puede aplicarse válidamente cuando:

1. El requerimiento esté debidamente fundado y motivado.
2. Se delimite el periodo, materia y tipo de información solicitada.
3. Se garantice al contribuyente el derecho de audiencia y confidencialidad.

De no cumplirse estas condiciones, la disposición sería inconveniente, al permitir injerencias arbitrarias contrarias a los artículos 11 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969). La información fiscal debe servir al bien público, no a la omnisciencia del poder. El equilibrio entre fiscalización y libertad sólo se preserva cuando la autoridad se somete, también ella, al imperio del derecho.

Capítulo X. Comentarios al Artículo 49 Bis del CFF

La adición del artículo 49 Bis constituye la piedra angular de la Reforma Fiscal de 2025. Mediante este nuevo precepto, el legislador crea un procedimiento especial de fiscalización destinado a los contribuyentes cuyos comprobantes fiscales se presumen falsos, inexistentes o irregulares. Se trata de un proceso autónomo, de naturaleza cuasi sancionadora, que fusiona funciones de investigación, verificación y resolución dentro de la propia autoridad administrativa, sin control jurisdiccional previo.

La estructura del artículo 49 Bis define los pasos que debe seguir el SAT cuando, con base en los resultados de sus sistemas electrónicos o de información de terceros, detecte irregularidades en los CFDI. En primer lugar, la autoridad emite una orden de visita o verificación especial en la que señala los comprobantes objeto de la presunción, pudiendo incluso suspender temporalmente la emisión o recepción de CFDI mientras dure el procedimiento. Durante la visita, se levantan actas, se practican diligencias y se otorga al contribuyente un plazo para ofrecer pruebas o documentación. Finalmente, la autoridad resuelve si los comprobantes son falsos y, en caso afirmativo, publica la resolución en el portal del SAT y en el Diario Oficial de la Federación, incluyendo el nombre, denominación y RFC del contribuyente.

En apariencia, la disposición se enmarca en la lucha contra las llamadas *empresas factureras* (EFOS) y *empresas que deducen operaciones simuladas* (EDOS). Sin embargo, en su aplicación práctica, el 49 Bis fusiona la etapa de investigación con la de sanción, convirtiendo un acto administrativo en una forma anticipada de condena pública. La publicación del contribuyente antes de que exista resolución firme equivale a una pena reputacional y económica inmediata, que afecta derechos fundamentales.

Desde la perspectiva constitucional, este procedimiento entra en conflicto con los artículos 14, 16 y 20 constitucionales, que consagran el debido proceso, la presunción de inocencia y la garantía de audiencia. El contribuyente es señalado públicamente como emisor de comprobantes falsos antes de que un tribunal independiente confirme los hechos.

Doctrinalmente, el 49 Bis introduce un fenómeno que puede denominarse “inversión probatoria institucional”. La autoridad ya no está obligada a demostrar la inexistencia de las operaciones; basta con que las presuma para que el contribuyente tenga que probar su autenticidad. Esta inversión altera la esencia del derecho administrativo sancionador, que se sustenta en el principio de culpabilidad y no de mera responsabilidad objetiva.

Desde la óptica del *ius mutantur*, el Estado puede adaptar sus mecanismos de control al entorno digital, pero no puede eliminar las garantías esenciales del individuo bajo la excusa de la eficiencia tecnológica. La modernización fiscal no equivale a la abolición del debido proceso. Si el objetivo es combatir la

simulación, el medio debe ser compatible con la dignidad y la presunción de buena fe del contribuyente.

Reflexión analítica del artículo 49 Bis

El artículo 49 Bis (Dictamen CFF, 2025) configura un procedimiento de fiscalización sancionadora preventiva, que desplaza al contribuyente de su posición de sujeto colaborador del Estado a la de sospechoso institucional. La autoridad actúa, suspende, presume y publica, todo dentro de un mismo circuito administrativo, sin control judicial inmediato.

El *ius mutantur* exige una reinterpretación que devuelva equilibrio a esta relación. La digitalización no puede justificar la automatización del castigo. La lucha contra la evasión es necesaria, pero no puede ejecutarse sacrificando la dignidad, el honor y la presunción de inocencia.

Una aplicación conforme a la Constitución y a la Convención Americana debería incluir:

1. La obligación de notificar formalmente al contribuyente antes de cualquier suspensión o publicación.
2. La posibilidad de revisión judicial inmediata antes de la divulgación pública.
3. La limitación de la publicidad a casos con resolución firme.

De no incorporar estas salvaguardas, el artículo 49 Bis se vuelve incompatible con los artículos 1º, 14, 16 y 20 constitucionales (CPEUM, 2025), y con los artículos 8, 11 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969). Su aplicación podría dar lugar a responsabilidad internacional del Estado mexicano ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos, por violación a la presunción de inocencia y al derecho al honor. El Estado no se fortalece castigando por sospecha, sino garantizando justicia con certeza. La legitimidad fiscal no se mide por la severidad de sus mecanismos, sino por la justicia de sus procedimientos.

Capítulo XI. Comentarios al Artículo 52 del CFF

El artículo 52 reformado en 2025 (*Dictamen CFF, 2025*) actualiza y armoniza las facultades probatorias y de certificación fiscal de los contadores públicos registrados, quienes actúan como terceros independientes en la revisión de estados financieros y dictámenes fiscales. Aunque la modificación aparenta ser de carácter técnico, en realidad redefine el papel del contador público como auxiliar de la administración tributaria, pero bajo una relación de responsabilidad cada vez más cercana a la del servidor público.

El texto reformado mantiene las fracciones I y II, ajustando su redacción para incluir expresamente la obligación de proporcionar información no sólo contable sino también digital, electrónica o derivada de sistemas automatizados de registro. Esto amplía las obligaciones del contador y del contribuyente que se somete a dictamen, pues las auditorías electrónicas y los comprobantes digitales pasan a formar parte de los medios probatorios requeridos para acreditar la veracidad de las operaciones.

A primera vista, la intención del legislador es fortalecer la trazabilidad y la confiabilidad de los dictámenes fiscales, pero en el fondo, la norma transforma la función del contador público: de profesional independiente a colaborador subordinado de la autoridad. Al imponer la obligación de informar sobre cualquier irregularidad detectada en el ejercicio de la auditoría, la norma

sitúa al contador en un dilema ético y jurídico entre el deber de confidencialidad profesional y la obligación de denuncia.

Desde la óptica constitucional, esta ampliación de deberes puede entrar en tensión con los artículos 5º, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025), que garantizan la libertad de profesión, el debido proceso y la inviolabilidad de la correspondencia profesional. Obligar al contador a revelar información de su cliente sin orden judicial ni consentimiento previo podría constituir una violación al secreto profesional, considerado y protegido también por el artículo 100.23 del Código de Ética Profesional (IMCP, 2015) y reconocido en la doctrina del derecho administrativo mexicano como una extensión del derecho a la privacidad.

Doctrinalmente, el contador público, en su calidad de perito independiente, representa una figura intermedia entre el Estado y el contribuyente. La reforma de 2025 rompe esa independencia técnica al convertir su función en un mecanismo de control fiscal preventivo.

El *ius mutantur* obliga a interpretar esta disposición en sentido equilibrado. El derecho fiscal debe adaptarse a la era digital, pero sin convertir al contador en un agente de vigilancia. La evolución normativa debe fortalecer la ética profesional y la confianza pública, no suprimirlas. El principio de mutación jurídica implica que toda innovación tecnológica o administrativa debe beneficiar al ser humano como sujeto de derechos, no degradarlo a instrumento del poder.

Desde la perspectiva de los derechos humanos, la reforma al artículo 52 puede vulnerar el derecho a la privacidad y la libertad profesional, artículos 1º, 5º, 14 y 16 constitucionales (CPEUM, 2025), así como los artículos 8, 11 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969). La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el *Caso Escher y otros vs. Brasil* (2009), determinó que la interceptación o entrega de información sin consentimiento o autorización judicial constituye una violación al derecho a la vida privada. Aplicado al contexto fiscal, la obligación del contador de revelar información confidencial sin control judicial vulnera ese principio.

En la práctica, esta reforma puede tener un efecto paralizante sobre el ejercicio de la profesión contable. Ante el riesgo de responsabilidad solidaria o penal por omisión de denuncia, muchos contadores podrían optar por no emitir dictámenes o por restringir su alcance, debilitando la función de control y la calidad de la información financiera del país. Paradójicamente, la intención de fortalecer la fiscalización podría terminar erosionando la confianza en el sistema de revisión independiente.

El artículo 52 reformado refleja una tensión creciente entre el deber profesional y la autoridad estatal. El contador público, en lugar de ser un garante técnico de veracidad, se ve convertido en un informante institucional. Esta transformación compromete la ética, la independencia y el sentido humanista de la profesión.

Desde la perspectiva del *ius mutantur*, el Derecho debe reconocer que la colaboración fiscal no puede ser impuesta en detrimento de la libertad profesional ni de la relación de confianza entre asesor y contribuyente. La legitimidad del sistema tributario depende tanto de la autoridad como de sus intermediarios, y éstos sólo pueden cumplir su función si son percibidos como neutrales.

Para restablecer el equilibrio, el artículo 52 debe interpretarse restrictivamente, de modo que el deber de información del contador se limite a los supuestos en que exista orden judicial, requerimiento formal o indicio probado de delito fiscal. Fuera de esos casos, debe prevalecer el deber de confidencialidad profesional y el principio de buena fe.

De no aplicarse en este sentido, la reforma podría ser inconstitucional e inconveniente, por vulnerar los artículos 1º, 5º, 14 y 16 de la Constitución mexicana, y los artículos 8, 11 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Además, implicaría una regresión ética y profesional que afectaría la calidad del control financiero y la estabilidad del sistema contable nacional.

El Estado necesita contadores honestos, no informantes temerosos. La justicia fiscal no se logra con vigilancia, sino con confianza, equilibrio y respeto a la dignidad de quien colabora en su cumplimiento.

Capítulo XII. Comentarios al Artículo 59 del CFF

El artículo 59 reformado en 2025 amplía las hipótesis de presunción fiscal respecto a depósitos bancarios, transferencias y operaciones no registradas contablemente. En su nueva redacción, la norma establece que cuando la autoridad detecte depósitos, acreditamientos o abonos en cuentas bancarias del contribuyente que no estén registrados en la contabilidad, podrá presumir que constituyen ingresos omitidos, salvo prueba en contrario. El precepto conserva la estructura original, pero añade nuevos supuestos de presunción:

1. Cuando el contribuyente, estando obligado a llevar contabilidad, no la presente o la oculte.
2. Cuando los depósitos se realicen a cuentas de terceros no inscritos en el RFC.
3. Cuando la naturaleza, monto o frecuencia de los depósitos revele la existencia de actos o actividades objeto de contribuciones.

La modificación responde a la intención del legislador de fortalecer la trazabilidad financiera, en concordancia con las reformas previas al artículo 27 y con los procedimientos de verificación del 49 Bis. Sin embargo, la ampliación de supuestos incrementa el riesgo de que la presunción fiscal opere como sanción automática, sin necesidad de prueba directa,

trasladando al contribuyente la carga de demostrar que los depósitos no constituyen ingresos.

Desde la perspectiva constitucional, esta disposición entra en tensión con los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025), que garantizan el debido proceso y la seguridad jurídica. La presunción de ingreso no puede aplicarse de manera indiscriminada sin violar el principio de legalidad tributaria y la carga probatoria del Estado. La autoridad no puede sustituir la prueba con la sospecha ni el análisis contable con el indicio bancario.

Doctrinalmente, la presunción de ingresos omitidos se fundamenta en la idea de “facilitación probatoria”. Sin embargo, la reforma de 2025 convierte este principio en una ficción de culpabilidad financiera, donde todo movimiento bancario no explicado se asume ilícito.

El *ius mutantur* nos permite reinterpretar esta figura a la luz del principio pro persona: el derecho puede evolucionar para combatir la evasión, pero no puede hacerlo a costa de la presunción de inocencia ni del derecho a la propiedad. Si el Estado presume la ilicitud de un acto sin prueba directa, transforma al ciudadano en sospechoso estructural, lo que contradice la finalidad humanista del derecho fiscal.

Desde la perspectiva de los derechos humanos, el artículo 59 (*Dictamen CFF*, 2025), reformado podría vulnerar el artículo 1º constitucional por desconocer el principio de progresividad, el artículo 14 por presumir sin proceso, y el artículo 16 por permitir

intromisiones en la vida financiera sin motivación suficiente (CPEUM, 2025). Asimismo, colisiona con los artículos 8, 11 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 2025), que consagran el derecho a la defensa, la privacidad y el recurso efectivo.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *Escher y otros vs. Brasil* (2009), reafirmó que los datos financieros forman parte de la vida privada y sólo pueden ser intervenidos con fines legítimos, proporcionales y mediante control judicial. En ese sentido, la presunción automática del artículo 59 carece de proporcionalidad cuando convierte en ilícito todo ingreso no registrado, sin analizar su origen, finalidad o contexto.

En términos prácticos, la reforma incrementa el riesgo de errores en la determinación de ingresos omitidos derivados de transferencias entre familiares, préstamos informales, depósitos por ventas no sujetas a IVA o transferencias por concepto de ahorro. Si el contribuyente no conserva documentación comprobatoria, la autoridad puede considerar esos movimientos como ingresos gravables, incluso cuando no lo sean.

El artículo 59 reformado del Código Fiscal de la Federación consolida un modelo de presunción fiscal expansiva que, lejos de fortalecer la justicia tributaria, amenaza la presunción de inocencia y la seguridad patrimonial del contribuyente. Al sustituir la prueba por la sospecha, la autoridad fiscal se aparta del principio de proporcionalidad y del equilibrio entre potestad recaudatoria y derechos fundamentales.

Desde el *ius mutantur*, el derecho debe evolucionar hacia mecanismos de trazabilidad real, pero con respeto a la dignidad humana. La presunción puede ser legítima como medio de control, pero sólo si su aplicación es razonada, transparente y sujeta a revisión judicial efectiva. Sin estos elementos, se convierte en un instrumento de coerción y vulneración de derechos.

Una interpretación conforme exige que la autoridad motive de manera precisa la relación entre los depósitos detectados y la existencia de ingresos omitidos, garantizando siempre el derecho del contribuyente a probar la licitud de sus operaciones. De no hacerlo, el artículo 59 podría ser considerado inconvenencial por violar los artículos 8, 11 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), así como los artículos 14 y 16 constitucionales (CPEUM, 2025), al permitir intromisiones arbitrarias en la esfera financiera privada.

La verdadera justicia fiscal no nace de la sospecha, sino del equilibrio entre deber y confianza. El dinero no es prueba de culpa, sino reflejo de actividad humana; y el derecho, en su evolución justa, debe reconocerlo así.

Capítulo XIII. Comentarios al Artículo 66-A del CFF

El artículo 66-A reformado en 2025 forma parte del conjunto de disposiciones que regulan las facultades discrecionales del Servicio de Administración Tributaria (SAT) para condonar, reducir o extinguir multas y créditos fiscales derivados del ejercicio de sus atribuciones. A diferencia de otras reformas orientadas a la digitalización y al control electrónico, ésta aborda el poder correctivo de la autoridad, su margen de equidad fiscal y las condiciones para su ejercicio.

La modificación al artículo 66-A elimina la fracción b) de su redacción anterior y realiza ajustes correlativos en las demás fracciones. Este cambio, aunque técnico en apariencia, revela una tendencia institucional clara: restringir la posibilidad de condonación o reducción discrecional de créditos fiscales, y con ello limitar los espacios de negociación o justicia fiscal individual.

Tradicionalmente, el artículo 66-A se concebía como una válvula de equilibrio dentro del sistema tributario. Permitía al SAT, bajo ciertas circunstancias, condonar total o parcialmente créditos fiscales cuando su cobro resultaba incosteable, injusto o desproporcionado frente a la situación del contribuyente. Con la reforma, esa discrecionalidad se acota sustancialmente, reforzando una visión recaudatoria estricta que coloca la eficiencia por encima de la equidad.

Desde el punto de vista constitucional, este cambio debe analizarse a la luz del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025), que impone la obligación de contribuir “de manera proporcional y equitativa”. La equidad tributaria no sólo exige que quienes tienen más contribuyan más, sino también que la autoridad pueda modular sus actos para evitar excesos o injusticias. La eliminación de facultades de condonación, sin mecanismos alternativos de justicia fiscal, puede vulnerar ese equilibrio.

Desde el enfoque de los derechos humanos, el artículo 66-A reformado podría contravenir el principio de progresividad del artículo 1º constitucional, al reducir las vías de defensa y alivio económico para los contribuyentes en situaciones extremas. También entra en tensión con el artículo 14 constitucional (CPEUM, 2025), al eliminar márgenes de razonabilidad en la aplicación de sanciones. En el ámbito internacional, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su artículo 8, reconoce el derecho a ser oído dentro de un procedimiento que considere las circunstancias particulares del caso. La supresión de mecanismos de condonación debilita ese derecho sustantivo.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso *Gomes Lund y otros vs. Brasil* (2010), enfatizó que el Estado debe ejercer su poder sancionador con proporcionalidad y sensibilidad social. Aunque este criterio surgió en materia penal, su espíritu se extiende al ámbito fiscal: toda sanción administrativa debe ser susceptible de revisión y atenuación según la situación del afectado.

En términos prácticos, la reforma al artículo 66-A restringe la capacidad del SAT para ajustar sus determinaciones ante casos de insolvencia, crisis económica, desastre natural o error imputable a la propia administración. Al no existir ya una base legal clara para la condonación, los contribuyentes deberán recurrir al juicio contencioso administrativo o al amparo para obtener un alivio que antes podía resolverse en sede administrativa. Esta judicialización de la equidad fiscal incrementará los costos del sistema y prolongará los conflictos entre fisco y contribuyentes.

El artículo 66-A reformado representa un paso hacia la rigidez fiscal y la disminución del principio de equidad en la administración tributaria. Bajo el discurso de la disciplina financiera, se elimina la posibilidad de ponderar la justicia del caso concreto, sustituyendo la prudencia por la imposición.

El *ius mutantur* nos recuerda que el derecho no debe endurecerse con el tiempo, sino evolucionar para servir mejor a la persona. Las normas fiscales son justas cuando reconocen la complejidad humana detrás de la obligación de contribuir. Suprimir la discrecionalidad benigna es convertir el derecho tributario en una maquinaria sin sensibilidad.

Una interpretación conforme a los principios constitucionales exigiría que, aun sin la fracción eliminada, el SAT mantenga la facultad de aplicar el principio de proporcionalidad y equidad previsto en el artículo 31, fracción IV, mediante resoluciones fundadas y motivadas. De lo contrario, la norma podría resultar

inconvencional por violar los artículos 1º, 14 y 31 constitucionales (CPEUM, 2025), así como los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, (CADH, 1969) que protegen la justicia en el ejercicio del poder.

La verdadera fortaleza fiscal no radica en la inflexibilidad, sino en la justicia aplicada con prudencia. Un Estado que renuncia a la equidad pierde autoridad moral, y un sistema que no distingue la necesidad de la evasión deja de ser justo para convertirse en opresivo.

Capítulo XIV. Comentarios al Artículo 81 del CFF

El artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, reformado en 2025, reestructura el catálogo de infracciones administrativas en materia tributaria y amplía las hipótesis sancionables vinculadas con el cumplimiento de obligaciones fiscales, la presentación de declaraciones, la conservación de información y la integridad de los sellos de clausura.

Entre los cambios más relevantes se incorpora una nueva fracción la XXV que tipifica como infracción el destruir, alterar o retirar los sellos de clausura impuestos por la autoridad fiscal, así como reanudar actividades durante el periodo de clausura sin autorización expresa. Esta inclusión refuerza la capacidad sancionadora del SAT y endurece la respuesta frente a actos de resistencia administrativa o desacato, pero también reabre el debate sobre la proporcionalidad y legalidad de las sanciones fiscales.

La norma reformada busca consolidar la disciplina tributaria mediante un régimen de infracciones más claro y exhaustivo, ajustando además las sanciones a las nuevas conductas derivadas de la digitalización fiscal. De esta manera, se incorporan referencias a infracciones por incumplimiento en medios electrónicos, omisión de declaraciones digitales y resistencia a la verificación de comprobantes fiscales.

Desde la perspectiva constitucional, esta reforma debe examinarse bajo los artículos 14, 16 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025), que garantizan el debido proceso, la legalidad de las sanciones y la prohibición de penas excesivas. Si bien el Estado tiene potestad sancionadora, ésta no puede ejercerse sin límites, pues toda sanción debe ser razonable, proporcional y congruente con la gravedad de la conducta. La tipificación de infracciones tan amplias como “resistencia a las verificaciones electrónicas” o “destrucción de sellos” exige parámetros objetivos para evitar su aplicación arbitraria.

El *ius mutantur* enseña que la evolución del Derecho debe orientarse a la protección del individuo dentro del sistema, no a su sometimiento. El poder sancionador del Estado sólo es legítimo cuando se ejerce con racionalidad y respeto al principio de dignidad humana. La mutación normativa del artículo 81, al incrementar las conductas infractoras sin fortalecer los medios de defensa, refleja una asimetría que requiere corrección interpretativa.

Desde el punto de vista de los derechos humanos, la reforma al artículo 81 puede vulnerar el artículo 1º constitucional, por su potencial regresivo; el artículo 14, al invertir la carga probatoria; y el artículo 16 (CPEUM, 2025), por permitir sanciones automáticas sin resolución motivada. Asimismo, se relaciona con los artículos 8, 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 2025), que establecen los principios de debido proceso, legalidad sancionadora y recurso efectivo.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *Baena Ricardo y otros vs. Panamá* (2001), determinó que toda sanción administrativa debe someterse al principio de legalidad estricta y proporcionalidad, exigencias que el nuevo artículo 81 no cumple plenamente.

En la práctica, la ampliación del catálogo de infracciones impactará de manera desproporcionada a los pequeños contribuyentes, que carecen de asesoría técnica y pueden incurrir en errores formales sin intención dolosa. Las multas por omisiones digitales o errores en declaraciones automáticas pueden alcanzar montos equivalentes a varios meses de ingresos, lo que constituye una sanción confiscatoria en los hechos. Además, la tipificación de la destrucción o manipulación de sellos de clausura, sin distinguir entre dolo y necesidad, puede generar injusticias evidentes: por ejemplo, cuando el contribuyente reanuda actividades para preservar bienes perecederos o evitar daños materiales.

El artículo 81 reformado consolida una tendencia punitiva en la política fiscal mexicana. La autoridad adquiere mayor poder sancionador, pero sin mecanismos claros de proporcionalidad ni espacios de conciliación administrativa. El contribuyente, más que colaborador, se convierte en sujeto pasivo de un régimen disciplinario de naturaleza quasi penal.

Desde la perspectiva del *ius mutantur*, la verdadera evolución del derecho sancionador consiste en equilibrar eficacia con humanidad. El Estado tiene derecho a sancionar, pero también

el deber de comprender. Las sanciones deben ser instrumentos de corrección, no de destrucción económica.

Una interpretación conforme a la Constitución y a los tratados internacionales exigiría que la autoridad fiscal aplicara el artículo 81 con criterios de proporcionalidad, considerando:

1. La intencionalidad del infractor.
2. El daño real al fisco.
3. La posibilidad de corrección voluntaria.
4. Las condiciones económicas del contribuyente.

Sin estos elementos, la norma se torna desproporcionada e inconvenencial, violando los artículos 8, 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), y debilitando la legitimidad ética del poder fiscal.

El castigo sin comprensión genera obediencia, pero no justicia. La justicia fiscal, en cambio, requiere humanidad, medida y prudencia en la aplicación de la ley. Sólo así el poder de sancionar se convierte en poder de educar y no de quebrantar.

Capítulo XV. Comentarios al Artículo 82 del CFF

El artículo 82 del Código Fiscal de la Federación, reformado en 2025 (*Dictamen CFF, 2025*), complementa directamente el contenido del artículo 81 al actualizar y aumentar los montos de las multas aplicables a las infracciones fiscales. Esta reforma, aunque técnica en su apariencia, tiene implicaciones materiales y jurídicas de notable profundidad, pues redefine la relación entre infracción y sanción dentro del sistema fiscal mexicano, rebasando el ámbito meramente administrativo para entrar en la esfera de los derechos humanos y de la proporcionalidad sancionadora.

El texto actualizado establece rangos de multas significativamente más altos, ajustados al contexto económico inflacionario, pero también introduce nuevas sanciones vinculadas con la omisión de información electrónica, el incumplimiento de requerimientos digitales y la alteración de sellos de clausura. En particular, la norma impone sanciones por incumplir requerimientos informativos en los plazos señalados.

Aunque el objetivo declarado del legislador es fortalecer la disciplina fiscal y la capacidad coercitiva del Estado, la consecuencia práctica es la consolidación de un régimen punitivo y disuasorio, más orientado a castigar que a corregir. La ausencia de escalas progresivas según la gravedad o intencionalidad de la infracción produce un efecto igualatorio que ignora la diversidad económica de los contribuyentes: el

pequeño comerciante y la gran empresa enfrentan las mismas sanciones, lo que vulnera el principio constitucional de proporcionalidad tributaria.

El artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025), prohíbe penas excesivas y desproporcionadas. En su dimensión fiscal, esta prohibición implica que la sanción administrativa no debe ser confiscatoria ni lesionar de manera irrazonable el patrimonio del contribuyente.

El *ius mutantur* nos enseña que el Derecho, para mantenerse justo, debe evolucionar hacia la humanidad. Una multa excesiva, aunque legal, es injusta si impide al contribuyente rehacer su vida económica o reincorporarse a la formalidad. La sanción debe tener un sentido de reintegración, no de exclusión. Un sistema tributario humanista no sólo castiga la falta, sino que comprende su causa.

Desde la perspectiva de los derechos humanos, la reforma al artículo 82 puede considerarse regresiva. Al imponer sanciones severas sin mecanismos claros de atenuación, se vulneran los artículos 1º y 14 constitucionales (CPEUM, 2025), que exigen interpretación pro-persona y debido proceso administrativo. Además, los artículos 8 y 25 de la Convención Americana (CADH, 1969), garantizan el derecho a una defensa efectiva y a un recurso judicial adecuado frente a actos sancionadores. La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *Baena Ricardo y otros vs. Panamá* (2001), reconoció que la potestad sancionadora del Estado está sujeta al principio de

proporcionalidad y que toda sanción desmedida es incompatible con la Convención.

En la práctica, las multas del artículo 82 afectan de manera desigual. Las pequeñas y medianas empresas, que representan más del 90% del tejido económico nacional, carecen de recursos para impugnar o pagar sanciones elevadas, lo que puede llevarlas a la informalidad o al cierre. Por el contrario, los grandes contribuyentes pueden absorberlas como parte del costo operativo, sin modificación real de su conducta. La norma, entonces, produce un efecto regresivo, contrario a la justicia tributaria que debería buscar.

El artículo 82 reformado profundiza el carácter sancionador del sistema fiscal mexicano y pone en evidencia la tensión entre eficiencia recaudatoria y justicia social. La autoridad fiscal se fortalece como poder punitivo, pero se debilita como institución de servicio público. La multa, cuando se despoja de proporcionalidad, deja de ser una herramienta de corrección y se convierte en instrumento de sometimiento.

Desde el *ius mutantur*, la justicia fiscal debe evolucionar hacia un modelo de responsabilidad solidaria, donde el contribuyente es corregido, no castigado. El castigo no educa si destruye. El equilibrio exige que las sanciones sean proporcionales, razonadas y contextualizadas. La multa debe ser un punto de retorno al cumplimiento, no un punto final a la confianza.

Una interpretación conforme a la Constitución y a la Convención Americana requiere que las autoridades apliquen el artículo 82

con criterios de proporcionalidad económica, motivación reforzada y análisis individualizado del caso concreto. De no hacerlo, la norma puede ser inconveniente por vulnerar los artículos 1º, 14, 16 y 22 de la Constitución mexicana (CPEUM, 2025), así como los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969).

Un Estado justo no se mide por la dureza de sus sanciones, sino por su capacidad para comprender las causas del incumplimiento y restablecer la justicia sin quebrantar la dignidad. El poder fiscal se ennoblecen cuando corrige con humanidad y no cuando sanciona con rigor desmedido.

Capítulo XVI. Comentarios al Artículo 83 del CFF

El artículo 83 reformado en 2025 forma parte del bloque sancionador del Código Fiscal de la Federación y tiene como finalidad definir las infracciones relacionadas con el incumplimiento de obligaciones en materia de retención, entero de impuestos y presentación de declaraciones, así como otras conductas que, sin llegar al ámbito penal, afectan la recaudación.

La reforma mantiene la estructura básica de las fracciones existentes, pero realiza ajustes correlativos para armonizarlas con las nuevas disposiciones del artículo 82. Así, se reafirma el vínculo entre infracción y multa, ampliando la cobertura a nuevas modalidades de incumplimiento derivadas de la digitalización fiscal.

En esencia, el artículo 83 se convierte en un instrumento de actualización sistemática del régimen sancionador, integrando la posibilidad de sancionar a quienes omitan retener contribuciones, entren en mora en el entero de impuestos retenidos, o declaren en ceros cuando exista información digital que evidencie operaciones. Este último supuesto refleja la transición hacia una fiscalización inteligente basada en cruces de datos electrónicos, pero también plantea el riesgo de sancionar conductas sin dolo ni intención fraudulenta.

El problema central del artículo 83 reformado es su falta de distinción entre la culpa administrativa y la intención dolosa. En el derecho sancionador moderno, la responsabilidad debe fundarse en la voluntad consciente de incumplir o en negligencia grave. No obstante, la norma mexicana conserva un modelo de responsabilidad objetiva, donde basta el hecho material del incumplimiento para que surja la sanción, sin considerar circunstancias atenuantes o eximentes.

Desde el punto de vista constitucional, este enfoque contradice los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025), que exigen fundamentación, motivación y proporcionalidad en los actos de autoridad. La sanción automática por mero incumplimiento formal vulnera el principio de culpabilidad administrativa, derivado del derecho al debido proceso.

El castigo desprovisto de valoración subjetiva produce obediencia formal, pero no convicción jurídica. La autoridad que sanciona sin diferenciar la intención destruye el principio de justicia que da sentido al Derecho.

El *ius mutantur* ofrece aquí una guía interpretativa fundamental. La evolución del Derecho Fiscal debe ajustarse a las realidades tecnológicas, pero no a costa de la dignidad del contribuyente. El cambio normativo debe favorecer la equidad, permitiendo que la autoridad distinga entre el error humano y la evasión dolosa. La automatización del castigo, aunque eficiente, resulta incompatible con un modelo jurídico humanista.

Desde la óptica de los derechos humanos, el artículo 83 reformado podría vulnerar los artículos 1º, 14 y 16 constitucionales (CPEUM, 2025), al permitir sanciones automáticas sin debido proceso y sin valoración de culpabilidad. Asimismo, podría contravenir los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), al no garantizar una defensa efectiva ni un recurso adecuado frente a sanciones impuestas sin audiencia. La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso *Baena Ricardo y otros vs. Panamá* (2001), estableció que toda sanción administrativa requiere una determinación individualizada de responsabilidad.

En la práctica, este artículo se aplicará con mayor severidad a contribuyentes que, por desconocimiento o error contable, omitan retenciones o declaraciones correctas. Pequeñas empresas, personas físicas y prestadores de servicios profesionales serán particularmente vulnerables, pues carecen de recursos técnicos para prevenir errores en plataformas electrónicas. El resultado será un incremento de sanciones sin intencionalidad dolosa y una mayor carga económica sobre los sectores menos favorecidos.

El artículo 83 reformado mantiene la inercia de un sistema sancionador automático, que privilegia la eficiencia sobre la justicia. Aunque persigue fines legítimos de disciplina fiscal, lo hace mediante un esquema de culpabilidad presunta que contradice la esencia del Estado de Derecho.

Desde el *ius mutantur*, el Derecho debe evolucionar hacia la comprensión y la proporcionalidad. Sancionar sin valorar la intención es negar la humanidad del contribuyente. La norma fiscal no puede concebirse como un código de obediencia absoluta, sino como una expresión racional de equilibrio entre la potestad estatal y los derechos individuales.

Una interpretación conforme exige que la autoridad fiscal aplique el artículo 83 con criterios de proporcionalidad subjetiva, considerando:

1. La intencionalidad del acto u omisión.
2. La magnitud del daño económico.
3. La capacidad del contribuyente para subsanar voluntariamente el error.
4. El principio de mínima intervención sancionadora.

Sin estos criterios, la disposición se convierte en un instrumento de coerción automática contrario al principio pro persona y al artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. La justicia fiscal auténtica no castiga al que yerra, sino al que defrauda con conciencia. La diferencia entre ambos define la línea que separa la legalidad de la arbitrariedad.

Capítulo XVII. Comentarios al Artículo 84 del CFF

El artículo 84 reformado en 2025 (*Dictamen CFF 2025*) complementa el régimen de infracciones previsto en los artículos 81 y 83, actualizando los montos de las multas aplicables a las personas físicas y morales que incurran en infracciones fiscales formales, especialmente aquellas relacionadas con el cumplimiento de declaraciones, conservación de documentación o incumplimientos a requerimientos de información.

La modificación introduce un incremento general en los rangos de sanción. Asimismo, la norma actualiza los parámetros de reincidencia y permite la imposición de clausura temporal a establecimientos que mantengan incumplimientos reiterados.

Aunque la actualización monetaria de las sanciones puede justificarse en términos de inflación y de adecuación económica, el sentido estructural de la reforma refleja una endurecimiento del régimen sancionador, que amplía el poder punitivo de la autoridad fiscal sin fortalecer los mecanismos de corrección voluntaria o regularización.

Desde la óptica constitucional, esta disposición debe analizarse a la luz de los artículos 14, 16 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025), que garantizan la legalidad, la motivación de los actos de autoridad y la prohibición de penas excesivas.

El principio de proporcionalidad tributaria, derivado del artículo 31, fracción IV constitucional, impone al Estado el deber de graduar las cargas fiscales conforme a la capacidad económica del contribuyente. Cuando la sanción fiscal se aplica de manera uniforme, sin distinguir entre un contribuyente con ingresos limitados y una empresa de gran escala, se vulnera ese principio y se desvirtúa la finalidad educativa de la sanción.

El ius mutantur ofrece una perspectiva interpretativa esencial: el derecho debe transformarse para ajustarse a las realidades económicas y sociales del país. En una economía profundamente desigual, las sanciones fiscales rígidas agravan la desigualdad en lugar de corregirla. El principio de justicia tributaria no consiste en aplicar la misma multa a todos, sino en hacer que cada sanción tenga un peso equivalente a la capacidad de quien la soporta.

Desde la perspectiva de los derechos humanos, la reforma al artículo 84 podría ser considerada regresiva al incrementar sanciones sin fortalecer medios de defensa ni mecanismos de mediación administrativa. Ello vulnera el artículo 1º constitucional, por desconocer el principio de progresividad; el artículo 14 (CPEUM, 2025), al omitir criterios de individualización; y el artículo 22, al permitir sanciones potencialmente confiscatorias.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos, en sus artículos 8 y 25 (CADH, 1969), impone al Estado la obligación de garantizar que las sanciones administrativas se impongan

con debido proceso y con acceso a recurso efectivo. La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso *Baena Ricardo y otros vs. Panamá* (2001), reiteró que incluso en el ámbito fiscal, las sanciones deben respetar los principios de legalidad, proporcionalidad y razonabilidad.

En la práctica, esta reforma afectará de manera más severa a las personas físicas con actividades empresariales o profesionales que, por errores contables o dificultades económicas, omitan declaraciones o pagos en tiempo. La sanción, más que corregir, puede destruir la posibilidad de reincorporación del contribuyente a la formalidad, generando un efecto contrario al que busca la política fiscal.

El artículo 84 reformado consolida la tendencia hacia un modelo sancionador uniforme, alejado de los principios de justicia material y equidad tributaria. Bajo la apariencia de actualización monetaria, la norma profundiza la desigualdad entre los contribuyentes, imponiendo cargas idénticas a sujetos con capacidades desiguales.

Desde la visión del *ius mutantur*, el Derecho debe evolucionar hacia un sistema de sanciones equitativas, proporcionales y humanistas. El castigo fiscal sólo tiene sentido si conduce al cumplimiento voluntario, no si genera exclusión. Una sanción que arruina al contribuyente debilita al Estado mismo, pues destruye la base humana de la recaudación.

Una interpretación conforme a la Constitución exige que la autoridad aplique el artículo 84 con criterios de proporcionalidad

subjetiva, considerando la intencionalidad, la capacidad económica, la reincidencia y el daño real causado al erario. De no hacerlo, la disposición podría resultar inconvenencial por vulnerar los artículos 1º, 14, 16, 22 y 31, fracción IV de la Constitución mexicana (CPEUM, 2025), así como los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969).

La justicia fiscal no se mide por el rigor de las sanciones, sino por su capacidad de reinsertar al infractor en la legalidad. Sancionar sin comprender es fallar en la esencia del derecho. El poder tributario no se engrandece con la dureza, sino con la equidad y la prudencia.

Capítulo XVIII. Comentarios al Artículo 103 del CFF

La reforma de 2025 al artículo 103 del Código Fiscal de la Federación representa un endurecimiento estructural del **régimen penal aduanero mexicano**, ampliando las hipótesis de infracción para tipificar nuevas conductas que, aunque administrativas en su origen, adquieren rango penal por su impacto en la hacienda pública y en la seguridad económica nacional.

El artículo incorpora nuevas fracciones de la XXIII a la XXVII, con las cuales se tipifican como infracciones:

1. La transferencia de mercancías ingresadas temporalmente sin cumplir con las obligaciones de retorno o cambio de régimen,
2. La realización de operaciones inexistentes o simuladas con mercancías sujetas a control aduanero,
3. La introducción de mercancías por aduanas no autorizadas o sin la documentación correspondiente,
4. Las irregularidades cometidas por almacenes generales de depósito, y
5. La responsabilidad del titular del almacén cuando permita operaciones ilícitas o sin registro.

Estas modificaciones reflejan la intención del legislador de reforzar la fiscalización aduanera frente al contrabando técnico y al uso indebido de los regímenes temporales de importación, pero simultáneamente amplían los márgenes de imputación penal para conductas que antes eran consideradas meras faltas administrativas.

Desde la perspectiva constitucional, la reforma debe analizarse a la luz del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025), que garantiza la aplicación estricta de la ley penal, y del artículo 16, que protege contra actos de molestia arbitrarios. Al tipificar nuevas infracciones sin definir con precisión los elementos de dolo o culpa, el artículo 103 podría vulnerar el principio de exacta aplicación de la ley en materia penal, consagrado también en el artículo 14 (CPEUM, 2025).

El *ius mutantur* ofrece una clave hermenéutica crucial: el derecho penal fiscal debe evolucionar para adaptarse a las nuevas formas de fraude económico, pero sin desnaturalizar el principio de *ultima ratio* del derecho penal. La función punitiva sólo es legítima cuando es necesaria, proporcional y subsidiaria. Si el Estado recurre al derecho penal para suplir deficiencias administrativas, convierte el castigo en sustituto del control, y la justicia en coerción.

Desde la óptica de los derechos humanos, la ampliación del artículo 103 (CPEUM, 2025), plantea riesgos de violación a los principios de legalidad, presunción de inocencia y

proporcionalidad, protegidos por los artículos 1º, 14 y 16 constitucionales (CPEUM, 2025), y por los artículos 8, 9 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969). La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *Baena Ricardo y otros vs. Panamá* (2001), sostuvo que los Estados deben asegurar que toda sanción administrativa o penal sea impuesta mediante un procedimiento fundado en pruebas y con respeto a las garantías judiciales. La redacción del artículo 103, al permitir presunciones amplias y la imputación indirecta de responsabilidad, puede resultar contraria a este estándar.

En el plano operativo, esta reforma genera un ambiente de riesgo para empresas de comercio exterior, agentes aduanales, transportistas y almacenes fiscales, quienes deberán extremar sus controles de trazabilidad documental para evitar incurrir en responsabilidad objetiva. Sin embargo, la falta de procedimientos claros y de límites materiales a la presunción de ilicitud puede generar litigios y sanciones desproporcionadas.

El artículo 103 reformado refleja una tendencia expansiva del poder punitivo fiscal, que incorpora la lógica penal al ámbito administrativo sin los contrapesos procesales correspondientes. Si bien la intención de combatir el contrabando y la simulación es legítima, los medios empleados corren el riesgo de vulnerar derechos fundamentales y de trasladar el peso de la prueba al contribuyente o al operador aduanal.

Desde el *ius mutantur*, el derecho penal fiscal debe interpretarse en sentido restrictivo, asegurando que su aplicación responda a los principios de necesidad, proporcionalidad y humanidad. La

severidad no sustituye a la justicia; sólo el equilibrio entre prevención y respeto al debido proceso puede garantizar legitimidad.

Una aplicación conforme a la Constitución exige que la autoridad defina con precisión los elementos del tipo infractor, motive sus resoluciones, acredice la intencionalidad del sujeto activo y preserve el derecho de defensa en todas las etapas. De lo contrario, el artículo 103 podría resultar inconvenencial por contravenir los artículos 8, 9 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969) y vulnerar los artículos 14 y 16 de la Constitución mexicana (CPEUM, 2025)

La justicia penal fiscal no debe aspirar a castigar más, sino a castigar mejor. Un Estado fuerte no es el que impone más sanciones, sino el que garantiza que cada una de ellas sea legítima, proporcional y humana.

Capítulo XIX. Comentarios al Artículo 104 del CFF

El artículo 104 reformado en 2025 refuerza el contenido penal del Código Fiscal de la Federación al establecer penas de cinco a ocho años de prisión para las conductas descritas en las nuevas fracciones XXIV a XXVII del artículo 103, relacionadas con operaciones aduaneras simuladas, transferencias irregulares de mercancías, contrabando técnico y omisiones en regímenes temporales de importación.

Con esta modificación, el legislador busca dar coherencia al sistema sancionador introducido por la reforma aduanera de 2025, pero lo hace mediante una estrategia de endurecimiento punitivo, en la que la severidad de la pena se presenta como sinónimo de justicia. El resultado es una expansión del derecho penal fiscal hacia áreas tradicionalmente administrativas, sin reforzar las garantías procesales que deberían acompañar esa expansión.

Desde la perspectiva constitucional, la reforma al artículo 104 debe analizarse bajo los artículos 14, 16 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025). El principio de legalidad penal exige que las conductas y penas se definan con exactitud y proporcionalidad. Sin embargo, al remitirse a las fracciones del artículo 103 (CPEUM, 2025) cuyo contenido es amplio y en algunos casos indeterminado, la norma amplifica el riesgo de sancionar conductas que no

necesariamente implican dolo o ánimo defraudatorio, vulnerando así el principio de culpabilidad penal.

Doctrinalmente, esta reforma responde a la tendencia contemporánea de criminalización del incumplimiento fiscal, fenómeno que convierte las infracciones económicas en delitos penales para fortalecer la eficacia recaudatoria.

El *ius mutantur* aporta una visión correctiva frente a esta rigidez. El derecho penal fiscal, al mutar conforme a las nuevas condiciones económicas y tecnológicas, debe conservar su carácter de último recurso del Estado (*ultima ratio*). Su empleo desmedido implica una regresión en materia de derechos fundamentales. El castigo penal debe reservarse a las conductas dolosas y reiteradas que lesionen gravemente la hacienda pública, no a simples omisiones administrativas o irregularidades de gestión.

Desde la perspectiva de los derechos humanos, la reforma al artículo 104 plantea riesgos evidentes de violación a los principios de legalidad, proporcionalidad y presunción de inocencia. El artículo 1º constitucional (CPEUM, 2025) impone el principio de interpretación conforme y pro-persona, lo que significa que toda restricción de derechos debe aplicarse en su versión más favorable al individuo. Asimismo, los artículos 8, 9 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969) garantizan el debido proceso, la libertad personal y el recurso efectivo ante detenciones o sanciones desproporcionadas.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *López Álvarez vs. Honduras* (2006), sostuvo que la privación de libertad por infracciones económicas sólo puede justificarse cuando existan elementos de fraude, abuso de confianza o daño social grave. Aplicado al contexto mexicano, imponer penas de prisión por simples irregularidades aduaneras vulnera este estándar internacional.

En la práctica, la aplicación del artículo 104 podría generar una sobrecriminalización de conductas empresariales y logísticas, especialmente en el sector de comercio exterior. Las empresas medianas que operan bajo regímenes temporales o de maquila podrían ser perseguidas penalmente por incumplimientos técnicos o errores administrativos, sin que exista ánimo defraudatorio. Esta situación desincentiva la inversión y agrava la percepción de inseguridad jurídica en el ámbito económico.

El artículo 104 reformado consolida la expansión del derecho penal en el ámbito tributario, pero lo hace sin criterios de proporcionalidad ni garantías procesales adecuadas. Su aplicación indiscriminada convierte la fiscalización en persecución, y el derecho penal en un instrumento de control económico más que de justicia.

Desde la perspectiva del *ius mutantur*, el poder punitivo del Estado debe adaptarse a la realidad sin perder su esencia humanista. La verdadera justicia fiscal no se mide por la severidad de las penas, sino por la racionalidad con que se aplican. La prisión, como sanción, debe ser el último recurso, no el reflejo de la frustración administrativa.

Una interpretación conforme a la Constitución y a la Convención Americana sobre Derechos Humanos requiere que la autoridad judicial:

1. Exija la comprobación plena del dolo antes de imponer pena de prisión.
2. Analice la proporcionalidad entre el daño fiscal y la sanción.
3. Garantice el derecho a la defensa técnica y a un juicio justo en todas las etapas.

De no observarse estas condiciones, el artículo 104 podría considerarse inconveniente por violar los artículos 8, 9 y 25 de la Convención Americana (CADH, 1969), así como los artículos 1º, 14, 16 y 22 de la Constitución mexicana (CPEUM, 2025)

El *ius mutantur* recuerda que la ley debe mutar con la realidad, pero siempre hacia el bien de la persona. La justicia fiscal no se alcanza castigando al error, sino al fraude probado; no encarcelando al contribuyente, sino corrigiendo al sistema que lo empuja al incumplimiento.

Capítulo XX. Comentarios al Artículo 105 del CFF

La reforma de 2025 al artículo 105 del Código Fiscal de la Federación consolida el proceso de endurecimiento penal iniciado en los artículos 103 y 104, orientado a combatir la simulación y el contrabando en materia de comercio exterior, bebidas alcohólicas, tabaco, hidrocarburos y certificaciones de origen. El precepto redefine los delitos equiparables al contrabando, precisando hipótesis, ampliando penas y agregando nuevas figuras delictivas vinculadas con la falsificación de permisos, marbetes y certificaciones de origen.

Entre las innovaciones más relevantes destaca la adición de una fracción XVIII, que sanciona a quien emita o utilice certificaciones falsas de origen con el propósito de obtener beneficios arancelarios o fiscales en el comercio internacional. Esta disposición busca proteger la integridad de los tratados comerciales suscritos por México como el T-MEC o el Tratado Integral y Progresista de Asociación Transpacífico (TIPAT), pero introduce un riesgo de criminalización de conductas formales o de interpretación ambigua.

En su estructura, el artículo 105 reformado mantiene las penas privativas de libertad que van de tres a nueve años de prisión, dependiendo del valor de las mercancías y la gravedad de la conducta. Sin embargo, el incremento en la amplitud de los supuestos punibles amplía de facto la posibilidad de imputar

delitos fiscales a un mayor número de contribuyentes, agentes aduanales y comerciantes.

Desde la perspectiva constitucional, la norma debe analizarse bajo los artículos 14, 16, 20 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025). La tipificación penal debe ser estricta, clara y previsible; no basta con la intención legítima de combatir la evasión o el contrabando. Al incorporar expresiones como “certificaciones falsas” o “documentos irregulares”, sin definir criterios técnicos de autenticidad o error, la disposición vulnera el principio de legalidad penal y abre la puerta a la criminalización del error administrativo.

Desde la óptica del *ius mutantur*, la evolución del Derecho Penal Fiscal debe buscar armonía entre control y humanidad. Si la mutación del sistema se orienta sólo al incremento de sanciones, pero no al fortalecimiento de las garantías procesales, el resultado no es progreso jurídico, sino regresión punitiva. La eficacia fiscal no puede medirse por el número de encarcelamientos, sino por la justicia y proporcionalidad de las sanciones.

En el plano de los derechos humanos, la reforma al artículo 105 podría contravenir los artículos 1º, 14, 16 y 22 constitucionales (CPEUM, 2025), y los artículos 8, 9, 11 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969). La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso *Kimel vs. Argentina* (2008), sostuvo que el principio de legalidad penal exige una formulación clara de los tipos delictivos para evitar la

arbitrariedad judicial o administrativa. Aplicado al contexto mexicano, el uso de conceptos indeterminados como “certificación falsa” o “documentación irregular” vulnera este estándar.

Asimismo, la ampliación de responsabilidades hacia personas morales y representantes legales, sin requerir la acreditación del dolo personal, puede infringir el principio de responsabilidad individual reconocido en la jurisprudencia interamericana, como se dijo en el *Caso Barreto Leiva vs. Venezuela* (2009). No puede imputarse un delito a quien actúa por delegación técnica o bajo error administrativo sin intención fraudulenta.

En la práctica, este artículo afectará principalmente a importadores, exportadores y agentes aduanales que operan con certificaciones de origen o marbetes electrónicos. Dado que los sistemas de registro dependen de autoridades extranjeras o de intermediarios comerciales, el contribuyente mexicano puede ser sancionado penalmente por irregularidades fuera de su control. El impacto económico y reputacional de una imputación penal en el ámbito comercial es devastador, aun cuando posteriormente se demuestre la inocencia.

El artículo 105 reformado refleja un avance técnico en la protección del comercio exterior, pero también un retroceso en el respeto al principio de legalidad penal. El legislador fortalece la capacidad punitiva del Estado, pero lo hace sin ajustar el equilibrio entre represión y garantía. La norma castiga no sólo al defraudador, sino también al administrado que comete errores inevitables dentro de sistemas complejos e interconectados.

Desde la visión del *iustitia fiscal-penal* debe evolucionar hacia la precisión y la humanidad. Las leyes que carecen de límites claros transforman la obediencia en miedo y la fiscalización en persecución. La mutación del derecho debe orientarse a la certeza, no a la severidad.

Una interpretación conforme a la Constitución y a los tratados internacionales exigiría:

1. Que la autoridad penal acredite el dolo o ánimo de defraudar antes de imponer sanción.
2. Que los tribunales declaren inaplicable la norma en los casos de error técnico o de buena fe.
3. Que se establezcan umbrales económicos y criterios objetivos de daño para la configuración del delito.

Sin estas garantías, el artículo 105 puede considerarse inconveniente por vulnerar los artículos 8, 9, 11 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), así como los artículos 14, 16 y 22 constitucionales (CPEUM, 2025). El Derecho Penal Fiscal no debe ser instrumento de temor, sino de justicia. La represión sin discernimiento destruye la confianza ciudadana, y sin confianza no hay tributación legítima. La verdadera modernización del sistema fiscal mexicano no está en el aumento de las penas, sino en la madurez de su legalidad.

Capítulo XXI. Comentarios al Artículo 113 Bis del CFF

El artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, reformado en 2025, refuerza el marco penal introducido desde 2019 contra la simulación de operaciones a través de comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI). La nueva redacción endurece las sanciones, amplía el alcance del tipo penal y precisa la independencia de este delito respecto de los procedimientos administrativos regulados en los artículos 29-A, 29-A Bis y 49 Bis.

En su esencia, la norma dispone que comete delito quien expida, enajene, adquiera o dé efectos fiscales a comprobantes que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, sin importar que el procedimiento administrativo previsto para determinar dicha falsoedad haya concluido o no. De este modo, el legislador desvincula la esfera penal de la administrativa, permitiendo que el Ministerio Público ejerza acción penal aun cuando la autoridad fiscal no haya resuelto definitivamente la presunción.

Esta separación procesal constituye un cambio estructural en el modelo penal fiscal mexicano. Anteriormente, la persecución penal dependía de la resolución firme del SAT o del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Con la reforma de 2025, la presunción administrativa basta para abrir la vía penal, lo que incrementa el riesgo de criminalización anticipada y vulnera el principio de presunción de inocencia.

Desde la perspectiva constitucional, esta disposición debe analizarse conforme a los artículos 14, 16, 19 y 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025), que garantizan el debido proceso, la motivación de los actos de autoridad, el principio de legalidad penal y el derecho a la defensa. La tipificación de conductas basadas en presunciones administrativas viola el principio de culpabilidad, pues sustituye la prueba judicial por la sospecha fiscal.

El *ius mutantur* exige que la evolución del Derecho Fiscal mantenga un equilibrio entre eficacia y humanidad. Si la mutación se inclina hacia el castigo anticipado, se desvirtúa la finalidad del derecho penal, que debe ser **última ratio** y no instrumento de coacción administrativa. El Estado no puede fundar la represión penal en la presunción de irregularidad digital; la justicia requiere certeza, no sospecha.

Desde la óptica de los derechos humanos, el artículo 113 Bis reformado podría vulnerar los artículos 1º, 14, 16 y 20 constitucionales, así como los artículos 8, 9 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso *Baena Ricardo y otros vs. Panamá* (2001) y el Caso *López Álvarez vs. Honduras* (2006), estableció que la responsabilidad penal requiere la comprobación plena del dolo y la existencia de pruebas directas, no meras presunciones. La persecución basada en listas o publicaciones administrativas viola la dignidad del individuo y el derecho a la defensa.

Además, el artículo 113 Bis, al prever que la conducta se sancionará independientemente del procedimiento administrativo, debilita la estructura de control jurisdiccional. En la práctica, esta disposición permite que un contribuyente enfrente simultáneamente un procedimiento administrativo, una querella penal y una publicación en listas negras del SAT, lo que constituye una triple afectación derivada de los mismos hechos. Ello contraviene el principio del non bis in idem, reconocido por la Corte IDH en el caso *Mohamed vs. Argentina* (2012), según el cual ninguna persona puede ser sancionada dos veces por la misma conducta.

En términos prácticos, esta reforma coloca a las pequeñas y medianas empresas en situación de vulnerabilidad extrema. Basta que la autoridad presuma irregularidades en la emisión o recepción de CFDI para que el contribuyente sea denunciado penalmente, sin que tenga oportunidad real de defender la materialidad de sus operaciones antes de enfrentar el proceso penal.

El artículo 113 Bis reformado simboliza el punto más alto de la penalización de la fiscalización. En nombre de la transparencia y la justicia tributaria, el Estado mexicano refuerza un modelo en el que la sospecha administrativa basta para iniciar persecución penal. Esta lógica, aunque aparentemente eficiente, erosiona la presunción de inocencia y transforma el proceso penal en un mecanismo de control económico.

Desde la perspectiva del *ius mutantur*, el Derecho debe mutar hacia la protección de la persona, no hacia su

despersonalización. La lucha contra la evasión no puede justificar la abolición del principio de culpabilidad. La dignidad humana no se subordina al interés recaudatorio.

Una interpretación conforme exigiría que el artículo 113 Bis se aplique únicamente cuando exista resolución firme en sede administrativa y prueba de dolo directo. Asimismo, se debería garantizar el derecho de defensa técnica, la presunción de licitud y la proporcionalidad de la pena. De lo contrario, el precepto podría ser considerado inconvenencial, por vulnerar los artículos 8, 9 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), así como los artículos 14, 16, 19 y 20 de la Constitución mexicana (CPEUM, 2025).

El castigo sin certeza no es justicia, sino coerción. La legitimidad del Estado no se sostiene en su capacidad de castigar, sino en su disposición a respetar. La verdadera justicia fiscal exige un equilibrio entre la protección del erario y la protección de la persona; lo demás es poder sin derecho.

Capítulo XXII. Comentarios al Artículo 115 del CFF

El artículo 115 del Código Fiscal de la Federación, reformado en 2025, eleva la pena aplicable a la falsedad documental cometida dentro de procedimientos fiscales o administrativos regulados por el propio Código, incrementando el rango de prisión de tres a seis años.

La reforma, además, establece expresamente que la sanción procederá independientemente del estado del procedimiento administrativo en el que se haya cometido la falsedad, e introduce la posibilidad de exigir reparación del daño a favor del Estado.

En su redacción previa, el delito de falsedad documental fiscal estaba concebido como una extensión del tipo penal de falsificación regulado en el Código Penal Federal, pero con un ámbito restringido al procedimiento tributario. La reforma de 2025 transforma esta figura en un delito autónomo con implicaciones amplias, al desvincular su aplicación de la existencia de una resolución firme y al dotar a la autoridad de mayor margen de persecución penal directa.

Desde la perspectiva constitucional, esta modificación debe analizarse conforme a los artículos 14, 16, 19 y 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025), que establecen los principios de legalidad, debido proceso, exacta aplicación de la ley penal y presunción

de inocencia. El incremento de la pena y la eliminación de la dependencia procesal introducen un riesgo de criminalización anticipada, donde el contribuyente puede ser perseguido penalmente aun cuando el procedimiento fiscal no haya concluido ni se haya acreditado daño efectivo.

El *ius mutantur* enseña que el derecho penal fiscal, al evolucionar, debe fortalecer la justicia material y no el rigor mecánico del castigo. La falsedad es punible cuando ataca la confianza pública, no cuando refleja fallas en sistemas tecnológicos o interpretaciones divergentes de normas tributarias. Si el Estado no distingue entre error y engaño, sustituye la justicia por la sospecha.

Desde la óptica de los derechos humanos, el artículo 115 reformado podría vulnerar los artículos 1º, 14 y 20 constitucionales (CADH, 1969), así como los artículos 8, 9 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso *Baena Ricardo y otros vs. Panamá* (2001), estableció que las sanciones estatales deben fundarse en pruebas fehacientes de dolo y daño, pues la responsabilidad objetiva o presunta es incompatible con la dignidad humana. En la misma línea, la Corte Europea de Derechos Humanos, en el Caso *Salabiaku vs. Francia* (1988), consideró que las presunciones penales sólo son válidas si son razonables y refutables.

En términos prácticos, esta reforma genera un efecto de temor procesal entre los contribuyentes y los asesores fiscales,

quienes pueden enfrentar imputaciones penales derivadas de discrepancias documentales menores. Las firmas contables y fiscales deberán extremar sus protocolos de archivo y certificación, ya que cualquier error formal en declaraciones, actas o anexos podría ser interpretado como falsedad.

El artículo 115 reformado ilustra el avance del poder punitivo del Estado sobre el campo de la contabilidad y la prueba fiscal. Si bien el propósito de proteger la veracidad documental es legítimo, la norma desborda sus límites al criminalizar sin graduación el error administrativo y al convertir la formalidad en criterio de culpabilidad.

Desde la visión del *ius mutantur*, el derecho penal fiscal debe evolucionar para proteger la verdad, no para castigar la imperfección. La mutación legítima del derecho ocurre cuando equilibra el rigor normativo con la comprensión de la falibilidad humana. Si el derecho olvida que la falsedad requiere intención y daño, deja de ser ciencia de justicia para convertirse en técnica de castigo.

Una interpretación conforme a la Constitución y a la Convención Americana exige que la autoridad penal:

- Acredite dolo directo y daño fiscal efectivo.
- Justifique la proporcionalidad de la pena en función de la gravedad de la conducta.

- Garantice el derecho a la defensa técnica y al recurso judicial efectivo.

De no observarse estos requisitos, el artículo 115 podría ser inconvencional, por contravenir los artículos 8, 9 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), así como los artículos 14, 16, 19 y 20 de la Constitución mexicana (CPEUM, 2025).

El derecho penal fiscal no debe basarse en el miedo, sino en la verdad. La falsedad no se combate con rigidez, sino con justicia. El sistema tributario gana legitimidad cuando distingue entre la mentira dolosa y el error humano; sólo así el castigo recupera su sentido ético y el Estado su autoridad moral.

Capítulo XXIII. Comentarios al Artículo 141 del CFF

El artículo 141 reformado en 2025 redefine los mecanismos de garantía del interés fiscal en México, estableciendo una lista más precisa de las formas en que el contribuyente puede asegurar el cumplimiento de créditos determinados o exigidos por la autoridad. Esta norma es el fundamento de la potestad estatal para proteger su derecho de cobro antes de que la resolución administrativa o judicial sea definitiva, lo que la convierte en una pieza esencial del equilibrio entre interés público recaudatorio y derecho de propiedad privada.

La nueva redacción mantiene las formas clásicas de garantía (depósito en dinero, carta de crédito, prenda, hipoteca, fianza y embargo en vía administrativa), pero introduce mayores precisiones sobre la suficiencia, valoración y sustitución de las garantías. Además, faculta expresamente al SAT para establecer, mediante reglas de carácter general, los procedimientos, límites y combinaciones de garantías admisibles.

Esta última modificación amplía considerablemente el margen discrecional de la autoridad. Si bien el objetivo declarado es agilizar los procedimientos y asegurar que las garantías sean efectivas y líquidas, el efecto práctico es otorgar al SAT el poder de determinar unilateralmente qué garantías se consideran válidas, suficientes o idóneas. Esto altera el equilibrio entre administración y gobernado, pues el derecho del contribuyente

a ofrecer una garantía razonable puede verse limitado por criterios administrativos no sujetos a control previo.

Desde la perspectiva constitucional, esta disposición debe analizarse conforme a los artículos 14, 16 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025). El principio de legalidad exige que las formas y condiciones de garantía sean establecidas por ley, no por disposiciones reglamentarias o administrativas. Dejar en manos del SAT la determinación de los criterios de suficiencia equivale a una delegación normativa encubierta, que vulnera el principio de reserva de ley tributaria.

El *ius mutantur* exige que el derecho de garantía fiscal evolucione conforme a los principios de razonabilidad y proporcionalidad. El interés fiscal, por legítimo que sea, no puede justificar la inmovilización excesiva de recursos ni la imposición de medidas que anulen la capacidad económica del contribuyente para seguir operando. El equilibrio es esencial: garantizar no debe significar despojar.

En el plano de los derechos humanos, la reforma al artículo 141 puede implicar restricciones al derecho de propiedad protegido por los artículos 14, 16 y 22 constitucionales (CPEUM, 2025) y por los artículos 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969). La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso *Ivcher Bronstein vs. Perú* (2001), sostuvo que el Estado no puede adoptar medidas cautelares desproporcionadas que priven de manera arbitraria el uso y goce de la propiedad antes de una resolución firme.

Aplicado al contexto fiscal, esto significa que las medidas de garantía deben ser proporcionales, razonadas y sujetas a control judicial inmediato.

En la práctica, el artículo 141 reformado (*Dictamen CFF*, 2025) permitirá al SAT exigir garantías más rigurosas o restringir su sustitución, lo que puede afectar gravemente a empresas con flujo limitado o en crisis temporal. Por ejemplo, la autoridad podría rechazar garantías hipotecarias o cartas de crédito si considera que no cubren “adecuadamente” el monto actualizado del crédito, incluso antes de que éste sea firme. Ello transforma la garantía en una carga casi confiscatoria, vulnerando el derecho de defensa patrimonial.

El artículo 141 reformado revela la tensión entre la necesidad recaudatoria del Estado y la protección del patrimonio del contribuyente. Bajo el pretexto de eficiencia, se refuerza la discrecionalidad administrativa en un ámbito que requiere precisión legal y control judicial.

Desde la visión del *ius mutantur*, el derecho a garantizar debe interpretarse como una expresión del derecho a la defensa, no como una concesión del Estado. La garantía fiscal no es un privilegio, sino un derecho que permite equilibrar la fuerza del poder tributario con la seguridad jurídica del individuo.

Una interpretación conforme a la Constitución y a la Convención Americana exige que:

1. Las reglas generales del SAT sobre garantías sean consideradas meramente procedimentales, no sustantivas.
2. Toda negativa a aceptar una garantía esté fundada, motivada y sujeta a recurso inmediato ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
3. La autoridad respete el principio de proporcionalidad económica y evite medidas que priven al contribuyente de su capacidad operativa.

De no observarse estos principios, el artículo 141 podría ser considerado inconvenencial por vulnerar los artículos 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), así como los artículos 14, 16 y 22 constitucionales (CPEUM, 2025).

Garantizar el interés fiscal no debe equivaler a destruir la solvencia del contribuyente. El Estado que protege su crédito sin proteger la vida económica de su pueblo deja de ser justo para convertirse en acreedor implacable. La justicia fiscal verdadera consiste en asegurar el pago sin anular la dignidad.

Capítulo XXIV. Comentarios al Artículo 143 del CFF

El artículo 143 reformado en 2025 se integra al bloque normativo de ejecución fiscal, regulando los efectos y alcances de las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal, en relación directa con los artículos 141 y 142. Su objetivo es precisar el momento en que dichas garantías surten efectos dentro del procedimiento administrativo de ejecución (PAE) y establecer la coordinación entre las diversas modalidades de garantía.

La reforma introduce ajustes de lenguaje y coherencia normativa, pero, más allá de su forma, fortalece la posición de la autoridad recaudadora al disponer que las garantías presentadas surtirán efectos únicamente cuando se formalicen y sean aceptadas por la autoridad competente, lo que en la práctica otorga al SAT la potestad de determinar cuándo una garantía se considera jurídicamente válida.

En su redacción, el artículo dispone que las garantías se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución, precisando que la aceptación o rechazo de la garantía es competencia exclusiva de la autoridad fiscal. Este cambio amplía el margen discrecional del SAT y puede afectar el derecho del contribuyente a una defensa oportuna, pues la falta de aceptación inmediata genera efectos equivalentes a la inexistencia de garantía y permite la continuación del embargo o la ejecución.

Desde la perspectiva constitucional, la norma debe analizarse conforme a los artículos 14, 16 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025), que protegen el derecho de propiedad, la seguridad jurídica y la prohibición de confiscación. El acto de ejecución fiscal es una de las formas más intensas de intervención estatal en la esfera patrimonial del individuo; por ello, toda medida que condicione o retrase la eficacia de una garantía debe estar debidamente fundada, motivada y sujeta a control judicial.

El *ius mutantur* aporta aquí una dimensión ética: el derecho a garantizar debe evolucionar en consonancia con la justicia distributiva. La autoridad puede asegurar el crédito fiscal, pero debe hacerlo respetando la dignidad económica del contribuyente. Si el Estado exige contribución, debe también reconocer la necesidad de proteger la continuidad económica del contribuyente mientras se determina la legalidad del crédito.

Desde la óptica de los derechos humanos, la norma debe interpretarse en conformidad con los artículos 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), que garantizan el derecho a la propiedad y el acceso a un recurso efectivo. La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso *Ivcher Bronstein vs. Perú* (2001), sostuvo que el Estado no puede adoptar medidas que, bajo apariencia de legalidad, priven de manera arbitraria el uso y goce de los bienes. La ejecución fiscal sin respeto al efecto inmediato de la garantía constituye una forma indirecta de privación arbitraria.

En términos prácticos, la reforma refuerza la capacidad del SAT para ejecutar créditos aun cuando el contribuyente haya presentado una garantía válida. En la práctica, esta situación puede producir embargos paralelos o doble afectación patrimonial, especialmente en casos en que la autoridad considere insuficiente la garantía sin emitir resolución formal. El contribuyente queda entonces en una situación de vulnerabilidad procesal: sin garantía eficaz y con su patrimonio en riesgo.

El artículo 143 reformado, aunque técnicamente diseñado para dar coherencia al procedimiento de ejecución, evidencia una tendencia hacia la asimetría jurídica entre Estado y contribuyente. La autoridad se reserva la potestad de aceptar o rechazar garantías sin establecer parámetros claros ni plazos, lo que contradice los principios de certeza y proporcionalidad.

Desde la visión del *ius mutantur*, el derecho de ejecución fiscal debe evolucionar hacia la racionalidad jurídica y no hacia la omnipotencia administrativa. El poder de asegurar el crédito fiscal no debe ejercerse como instrumento de presión, sino como mecanismo de justicia preventiva que preserve el equilibrio entre interés público y propiedad privada.

Una interpretación conforme a la Constitución y a los tratados internacionales exige que:

1. La presentación de la garantía surta efectos inmediatos, salvo resolución expresa y fundada en contrario.

2. Toda negativa o sustitución de garantía se motive de manera reforzada y sea impugnable ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
3. Se reconozca el derecho del contribuyente a sustituir la garantía sin perjuicio de sus efectos jurídicos previos.

Si la autoridad no cumple con estos principios, el artículo 143 (*Dictamen CFF*, 2025) puede considerarse inconvenencial, al vulnerar los artículos 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969) y los artículos 14, 16 y 22 constitucionales (CPEUM, 2025).

La justicia fiscal no se mide por la rapidez en cobrar, sino por la equidad al hacerlo. Un Estado verdaderamente justo garantiza su crédito sin destruir la solvencia de su pueblo. La garantía no es un obstáculo, sino un puente entre la obligación y la confianza.

Capítulo XXV. Comentarios al Artículo 144 del CFF

El artículo 144 reformado en 2025 tiene como finalidad vincular los procedimientos de impugnación ante organismos autónomos o parafiscales como el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) con el régimen general de garantía del interés fiscal establecido en el Código Fiscal de la Federación.

La reforma establece expresamente que, cuando el contribuyente interponga recursos administrativos o demandas ante dichos organismos, deberá exhibir garantía suficiente del interés fiscal dentro de los diez días siguientes a la notificación de la resolución o del requerimiento correspondiente. La garantía deberá cubrir el monto actualizado del crédito, accesorios y posibles recargos, en los términos de los artículos 141 y 143.

En términos prácticos, esta disposición extiende el alcance del principio de garantía previa a procedimientos que antes eran independientes del régimen del Código Fiscal. Con ello, el legislador busca armonizar las facultades de cobro y ejecución entre el SAT, el IMSS y el INFONAVIT, bajo el argumento de “unidad de la hacienda pública federal”. Sin embargo, esta extensión plantea interrogantes constitucionales sobre la autonomía de los organismos de seguridad social y la proporcionalidad de las medidas de garantía.

Desde la perspectiva constitucional, la norma debe analizarse conforme a los artículos 14, 16, 31 fracción IV y 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025). El artículo 123, al reconocer la naturaleza social de las aportaciones al IMSS e INFONAVIT, confiere a estos organismos una función distinta a la fiscal: su finalidad no es recaudatoria sino protectora. Imponer a los patrones o contribuyentes la obligación de garantizar inmediatamente los créditos determinados en controversia, sin esperar resolución definitiva, puede resultar desproporcionado e incompatible con la naturaleza social del derecho de seguridad social.

El *ius mutantur* permite reinterpretar este artículo desde un enfoque evolutivo: la armonización de procedimientos puede ser legítima si fortalece la eficiencia administrativa, pero no cuando erosiona la naturaleza protectora del derecho de seguridad social. El derecho fiscal, al mutar, debe subordinarse a la protección de la persona; de lo contrario, se transforma en un instrumento de dominación burocrática.

Desde la óptica de los derechos humanos, la disposición puede vulnerar el principio de progresividad previsto en el artículo 1º constitucional (CPEUM, 2025) y los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), que reconocen el derecho a un recurso efectivo y la protección judicial. La Corte Interamericana de Derechos Humanos en el Caso *Baena Ricardo y otros vs. Panamá* (2001), sostuvo que los procedimientos administrativos deben respetar la equidad procesal y no pueden imponer condiciones que

limiten el acceso a la justicia. Obligar a garantizar el crédito antes de impugnarlo limita de facto el derecho de defensa, especialmente para pequeños patrones o contribuyentes con dificultades económicas.

En la práctica, esta reforma afectará especialmente a las micro y pequeñas empresas, que frecuentemente enfrentan créditos determinados por diferencias en cuotas obrero-patronales o ajustes de auditoría. La obligación de garantizar en diez días puede resultar materialmente imposible, lo que conduciría a la inadmisión de recursos y, en consecuencia, a la consolidación de créditos impugnados sin un análisis de fondo.

El artículo 144 reformado reafirma la intención del Estado de unificar la garantía del interés fiscal en todos los ámbitos de recaudación, pero lo hace a costa de la equidad social. La norma subordina la protección del derecho humano a la seguridad social a la lógica recaudatoria, confundiendo la justicia fiscal con la eficiencia administrativa.

Desde el *ius mutantur*, esta disposición debe reinterpretarse para restablecer el equilibrio entre eficiencia y humanidad. Garantizar el crédito puede ser legítimo, pero imponerlo sin posibilidad de diferimiento o exención contradice el principio de proporcionalidad y el derecho de acceso a la justicia. El Estado no puede exigir solvencia inmediata a quien precisamente acude al procedimiento para cuestionar la validez del crédito.

Una interpretación conforme exige que la autoridad administrativa y los tribunales laborales y fiscales:

1. Permitan al contribuyente ofrecer la garantía en forma diferida o fraccionada.
2. Reconozcan excepciones para empresas pequeñas o en crisis económica comprobada.
3. Subordinen la aplicación de la norma a los principios del derecho de seguridad social y del artículo 123 constitucional.

De no aplicarse en este sentido, el artículo 144 puede ser considerado inconvencional, por vulnerar los artículos 1º, 14, 16, 31 fracción IV y 123 constitucionales (CPEUM, 2205), así como los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969).

La justicia fiscal no puede prevalecer sobre la justicia social. Garantizar el interés fiscal es necesario, pero garantizar la dignidad del trabajador y la subsistencia de la empresa es esencial. Un Estado verdaderamente justo no se financia sobre la asfixia de su propia base productiva.

Capítulo XXVI. Comentarios al Artículo 145 del CFF

El artículo 145 reformado en 2025 (*Dictamen CFF, 2025*) establece un marco más estricto para el embargo precautorio, consolidando la facultad de la autoridad fiscal para inmovilizar bienes, cuentas bancarias y derechos de crédito del contribuyente como medida previa a la determinación firme de un crédito fiscal. Esta disposición refuerza la posición del Estado en la preservación del interés fiscal, pero amplía también los márgenes de intervención estatal sobre la propiedad privada sin control judicial previo.

La reforma mantiene la estructura básica del precepto, pero agrega un elemento de temporalidad procesal: la autoridad deberá notificar la conducta que motivó el embargo y el monto a garantizar a más tardar dentro de los veinte días siguientes a la práctica de la diligencia. Asimismo, se reconoce expresamente el derecho del contribuyente a ofrecer garantía del interés fiscal (con base en el artículo 141) para obtener el levantamiento del embargo sobre depósitos, valores o seguros.

A primera vista, la inclusión de plazos y la posibilidad de sustitución de garantía representan avances en materia de seguridad jurídica. Sin embargo, el texto reformado no condiciona el embargo a la existencia de resolución determinante, sino que lo permite con base en “hechos u omisiones detectados” por la autoridad, lo que amplía su uso discrecional. En consecuencia, el embargo precautorio se

consolida como una medida autónoma, de naturaleza preventiva pero con efectos punitivos inmediatos, al restringir el acceso del contribuyente a sus propios bienes.

Desde el punto de vista constitucional, esta disposición debe interpretarse conforme a los artículos 14, 16, 22 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025). El embargo precautorio constituye una limitación al derecho de propiedad (art. 14 y 22), y por tanto sólo puede justificarse si cumple con los principios de legalidad, proporcionalidad y necesidad. El artículo 16 constitucional exige orden fundada y motivada, pero la redacción actual del 145 permite que el embargo se decrete con base en “información disponible” o “indicios razonables”, conceptos vagos que pueden originar abusos.

El *ius mutantur* nos enseña que el derecho debe adaptarse a las necesidades del Estado sin destruir las garantías del individuo. La preservación del interés fiscal no puede realizarse mediante la presunción de culpabilidad patrimonial. Un sistema de justicia fiscal equilibrado debe reconocer que el patrimonio del contribuyente no es enemigo del Estado, sino fundamento de su estabilidad financiera.

En el derecho comparado, el modelo español (Ley 58/2003, art. 170) exige que las medidas cautelares, como el embargo preventivo, sean motivadas y notificadas con audiencia previa del interesado, salvo casos de urgencia extrema. En Chile, el Código Tributario (art. 160) obliga a la autoridad a solicitar autorización judicial antes de practicar embargos precautorios,

garantizando el control externo. En México, la reforma al 145 mantiene un modelo administrativo cerrado, donde la autoridad se basta a sí misma para decretar y ejecutar la medida.

Desde la óptica de los derechos humanos, esta disposición debe analizarse conforme a los artículos 1º, 8, 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), que protegen el derecho a la propiedad, al debido proceso y al acceso a un recurso efectivo. La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el *Caso Ivcher Bronstein vs. Perú* (2001), determinó que las medidas precautorias que impliquen la inmovilización o privación de bienes deben ser proporcionales y sujetas a control judicial. En el *Caso Gomes Lund y otros vs. Brasil* (2010), reafirmó que la protección del interés estatal no justifica restricciones arbitrarias sobre la propiedad privada.

En la práctica, el artículo 145 reformado consolidará la capacidad de la autoridad para inmovilizar cuentas bancarias o intervenir activos financieros antes de que el crédito fiscal sea firme, lo que genera riesgos de violación al derecho de subsistencia y de continuidad empresarial. Para las pequeñas empresas y personas físicas, esta medida puede tener efectos devastadores, pues bloquea sus operaciones y compromete el pago de salarios, rentas y obligaciones laborales.

El artículo 145 reformado refleja una visión intensiva del poder fiscal: proteger el interés del Estado mediante la inmovilización inmediata del patrimonio del contribuyente. Sin embargo, la justicia fiscal no se mide por la rapidez en embargar, sino por la

prudencia al hacerlo. Una medida cautelar sin control judicial y sin motivación individualizada equivale a una sanción anticipada, incompatible con los principios constitucionales y convencionales.

Desde el *ius mutantur*, el embargo precautorio debe interpretarse bajo un paradigma humanista y garantista. El Estado tiene derecho a proteger su crédito, pero también el deber de proteger la estabilidad económica de quien sostiene ese crédito. El equilibrio entre ambos intereses no es una opción política, sino un mandato constitucional y moral.

Una aplicación conforme a la Constitución y a la Convención Americana exigiría:

1. Que la autoridad acredite de manera objetiva el riesgo de evasión o insolvencia antes de decretar el embargo.
2. Que toda medida precautoria sea proporcional, temporal y susceptible de levantarse mediante garantía suficiente.
3. Que el contribuyente tenga acceso a control judicial inmediato para cuestionar la legalidad y proporcionalidad del embargo.

De no observarse estos principios, el artículo 145 podría ser considerado inconvenencial, por vulnerar los artículos 8, 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH,

1969), así como los artículos 14, 16 y 22 constitucionales (CPEUM, 2025).

El embargo precautorio no debe ser instrumento de temor, sino medida de justicia. Su legitimidad no radica en su severidad, sino en su racionalidad. La autoridad que embarga sin medida puede asegurar el crédito, pero pierde la confianza de su pueblo, y sin confianza, el sistema tributario se convierte en pura coerción sin legitimidad.

Capítulo XXVII. Comentarios al Artículo 150 del CFF

El artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, reformado en 2025, redefine la estructura y alcance de los gastos de ejecución derivados de los procedimientos administrativos de cobro, estableciendo con mayor claridad las partidas que integran dichos gastos e incluyendo expresamente costos extraordinarios, avalúos, publicaciones, honorarios y desembolsos relacionados con el remate o administración de bienes embargados.

La finalidad declarada de esta reforma es dotar de mayor transparencia y precisión a la determinación de los gastos de ejecución, evitando discrecionalidades y dotando a la autoridad fiscal de una base más sólida para recuperar los costos asociados al ejercicio de sus facultades de cobro. Sin embargo, la modificación también amplía la base de los conceptos susceptibles de cobro, lo que incrementa la carga económica para el contribuyente y plantea interrogantes sobre la proporcionalidad y la razonabilidad de estos costos.

En la práctica, el artículo 150 reformado faculta al SAT a considerar dentro de los gastos de ejecución no sólo los costos materiales del procedimiento (notificaciones, diligencias, transporte de bienes, etc.), sino también aquellos que resulten “necesarios para garantizar la eficacia del procedimiento”, fórmula abierta que puede incluir honorarios de terceros, servicios externos o gastos indirectos. Esta indeterminación crea

un riesgo de sobrecosto institucional y vulnera el principio de legalidad tributaria al no delimitar con precisión los supuestos de aplicación.

Desde la perspectiva constitucional, el artículo debe analizarse conforme a los artículos 14, 16, 22 y 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025). El principio de seguridad jurídica exige que las cargas fiscales, incluyendo los gastos derivados de la ejecución, estén claramente previstas en la ley y sean proporcionales al crédito exigido.

El *ius mutantur* aporta una lectura ética y garantista: la ejecución fiscal debe mutar hacia un modelo de proporcionalidad económica, donde el costo del procedimiento no exceda el valor social de la justicia que se busca preservar. Si el Estado encarece la ejecución en detrimento del contribuyente, la medida deja de ser jurídica para convertirse en punitiva.

Desde la perspectiva de los derechos humanos, la ampliación de los gastos de ejecución puede afectar el derecho de propiedad y el principio de proporcionalidad protegido por los artículos 14, 16 y 22 constitucionales (CPEUM, 2025), así como por los artículos 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969). La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso *Ivcher Bronstein vs. Perú* (2001), señaló que “toda afectación a la propiedad privada debe ser razonable y proporcional al fin legítimo perseguido”. En el contexto fiscal, los gastos de ejecución que exceden los costos

reales del procedimiento constituyen una forma indirecta de confiscación.

En la práctica, esta reforma puede traducirse en sobrecostos administrativos para los contribuyentes sometidos a ejecución, especialmente aquellos con bienes sujetos a avalúos, remates o custodia prolongada. Los procedimientos de ejecución suelen extenderse durante meses o años, generando gastos acumulativos que, sumados a recargos y multas, pueden superar ampliamente el monto original del crédito. Esta situación desnaturaliza el sentido del procedimiento, transformándolo en una fuente de incremento artificial del adeudo.

El artículo 150 reformado (*Dictamen CFF*, 2025), refuerza la legitimidad formal del procedimiento de ejecución, pero debilita su equidad sustancial. Bajo el discurso de la transparencia, la norma legitima la expansión de costos no controlados que, en la práctica, agravan la carga económica del contribuyente más allá de lo razonable.

Desde la perspectiva del *ius mutantur*, el derecho debe adaptarse para asegurar justicia económica y no simplemente eficiencia administrativa. La recuperación de costos es legítima, pero su exceso convierte al Estado en acreedor punitivo. La función del derecho no es maximizar ingresos, sino equilibrar intereses: el cobro justo del crédito y la preservación de la dignidad patrimonial del contribuyente.

Una interpretación conforme a la Constitución y a la Convención Americana exige que:

1. Los gastos de ejecución se limiten estrictamente a los costos reales, comprobables y necesarios del procedimiento.
2. Se establezcan topes porcentuales claros y revisables judicialmente.
3. Se garantice al contribuyente el derecho a impugnar la razonabilidad de los gastos y a solicitar su reducción.

De no observarse estas condiciones, el artículo 150 puede considerarse inconveniente, por vulnerar el derecho de propiedad y el principio de proporcionalidad contenidos en los artículos 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), así como los artículos 14, 16 y 22 constitucionales (CPEUM, 2025).

La justicia fiscal no debe medirse por cuánto cobra el Estado, sino por cómo lo cobra. La ejecución sin límites destruye la legitimidad del poder recaudador. El Estado fuerte es el que cobra con justicia, no el que abusa de su fuerza.

Capítulo XXVIII. Comentarios al Artículo 151 del CFF

El artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, reformado en 2025, redefine los procedimientos de aseguramiento de cuentas bancarias y comunicación con entidades financieras, fortaleciendo la capacidad de la autoridad fiscal para ejecutar créditos mediante la inmovilización y embargo de fondos. La reforma tiene como objetivo principal la coordinación efectiva entre el SAT, las instituciones de crédito y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, bajo un esquema de ejecución digital e inmediata.

El texto establece que, una vez practicado el embargo precautorio o el aseguramiento, la autoridad deberá comunicar al contribuyente, a más tardar dentro de los veinte días siguientes, el número y monto de las cuentas afectadas, así como las instituciones financieras involucradas. Este plazo, que parece garantizar transparencia, no implica control previo ni autorización judicial, pues la medida se ejecuta de manera automática, notificando al contribuyente después de consumada la inmovilización.

La reforma refuerza así un modelo de ejecución electrónica directa, en el que la autoridad puede ordenar bloqueos bancarios sin intervención judicial, amparándose en la figura del crédito fiscal determinado o incluso provisional. La medida se justifica como mecanismo para asegurar el cobro y prevenir la evasión, pero sus efectos reales se asemejan a una expropiación

temporal de recursos líquidos, sin procedimiento previo de audiencia o defensa.

Desde la perspectiva constitucional, este artículo debe analizarse conforme a los artículos 14, 16, 22 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025). El derecho de propiedad, la garantía de audiencia previa y la prohibición de penas excesivas o confiscatorias resultan directamente comprometidos. El artículo 16 establece que toda privación de bienes debe fundarse en un mandamiento de autoridad competente, debidamente motivado. Sin embargo, la ejecución digital del embargo sin notificación previa y con efectos inmediatos vulnera este principio al sustituir la orden judicial por la orden administrativa.

El *ius mutantur* aporta aquí su valor más profundo: la evolución del derecho no puede traducirse en regresión de las garantías. Si la tecnología permite una ejecución más rápida, esa misma tecnología debe permitir una defensa más inmediata y efectiva. El progreso administrativo no es avance si no incluye proporcionalidad y control.

Desde la óptica de los derechos humanos, esta disposición puede contravenir los artículos 1º, 14, 16 y 22 constitucionales, así como los artículos 8, 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969). La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso *lvcher Bronstein vs. Perú* (2001), y posteriormente en el Caso *Gomes Lund y otros vs. Brasil* (2010), estableció que toda restricción

patrimonial impuesta por el Estado debe cumplir con los principios de legalidad, finalidad legítima, necesidad y proporcionalidad, y debe estar sujeta a control judicial efectivo. La inmovilización automática de cuentas bancarias sin resolución firme ni control jurisdiccional previo viola estos principios y configura una forma indirecta de privación arbitraria de la propiedad.

En la práctica, la aplicación de esta norma puede producir efectos severos sobre la economía de personas físicas y empresas, particularmente las pequeñas y medianas. El embargo de cuentas bancarias no distingue entre recursos fiscales y recursos de subsistencia, de modo que pueden verse afectados fondos destinados a salarios, rentas, seguridad social o créditos productivos. Esto vulnera no sólo el derecho de propiedad, sino también el derecho al trabajo y al mínimo vital, reconocidos por la jurisprudencia constitucional y por la doctrina social del Estado mexicano.

El artículo 151 reformado simboliza el avance del Estado hacia una ejecución fiscal digital sin contrapesos judiciales. Aunque su propósito es legítimo garantizar el cobro oportuno de créditos fiscales, su diseño procedural vulnera principios esenciales del Estado de Derecho. La rapidez administrativa no puede sustituir a la justicia.

Desde el ius mutantur, la evolución tecnológica del sistema fiscal debe ir acompañada de un fortalecimiento de las garantías procesales. La justicia no se acelera anulando la defensa, sino equilibrando la eficacia con el respeto a la persona. El embargo

electrónico sin control judicial es una medida regresiva e incompatible con el principio pro-persona del artículo 1º constitucional.

Una aplicación conforme a la Constitución y a la Convención Americana exige que:

1. La inmovilización de cuentas bancarias esté precedida de una notificación y oportunidad real de defensa.
2. Se permita al contribuyente acreditar que los fondos embargados tienen carácter alimentario o de subsistencia, excluyéndolos del aseguramiento.
3. Se establezca control judicial inmediato y revisión proporcional de la medida.

De no incorporarse estos elementos, el artículo 151 puede considerarse inconveniente, al violar los artículos 8, 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), y los artículos 14, 16 y 22 constitucionales CPEUM, 2025).

La justicia fiscal digital sólo será legítima si es también humana. El poder de embargo no puede ser automático, porque el derecho no lo es: el derecho es ponderación, límite y respeto. El Estado que bloquea sin escuchar no cobra mejor, sino peor, porque pierde lo más valioso de la justicia: su legitimidad.

Capítulo XXIX. Comentarios al Artículo 156-Bis del CFF

El artículo 156-Bis reformado en 2025 establece un marco normativo más amplio y sistemático para la inmovilización de depósitos, valores y seguros que se encuentren a nombre del contribuyente en instituciones financieras. La reforma responde al propósito del legislador de fortalecer la capacidad de la autoridad fiscal para asegurar el cobro de créditos firmes o exigibles, mediante mecanismos automáticos de bloqueo bancario y coordinación interinstitucional con las entidades del sistema financiero.

El texto establece que las instituciones financieras deberán informar a la autoridad fiscal sobre la inmovilización practicada el mismo día en que ésta se realice, y comunicarlo de manera formal dentro de los tres días siguientes, precisando los números de cuenta y montos afectados. Con esta redacción, el artículo introduce una obligación de transparencia administrativa dirigida a los bancos, pero no incorpora un derecho de notificación previa al contribuyente, quien sólo conoce la medida cuando su patrimonio ya ha sido afectado.

La finalidad aparente de la disposición es garantizar la eficacia del procedimiento administrativo de ejecución (PAE) y evitar la dispersión o retiro de fondos durante la fase de cobro. No obstante, su aplicación práctica genera una inmovilización inmediata de bienes sin control judicial, lo que configura una

forma de restricción patrimonial automática, contraria al principio de presunción de licitud y al derecho de defensa previa.

Desde la perspectiva constitucional, este artículo debe analizarse a la luz de los artículos 14, 16, 22 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El artículo 14 prohíbe la aplicación retroactiva de medidas restrictivas y exige que toda afectación de derechos patrimoniales esté precedida de un procedimiento legal; el artículo 16 garantiza la inviolabilidad de la propiedad y exige orden fundada y motivada; y el artículo 22 prohíbe las confiscaciones indirectas o desproporcionadas.

El *ius mutantur* nos recuerda que el derecho debe adaptarse a la modernidad tecnológica sin perder su dimensión humanista. La fiscalización electrónica puede ser legítima si garantiza equilibrio entre eficiencia y justicia; pero si la velocidad del algoritmo sustituye al debido proceso, la ley deja de ser derecho para convertirse en poder puro. La automatización del embargo financiero no puede despojar al contribuyente del derecho a la defensa inmediata.

Desde la óptica de los derechos humanos, la inmovilización inmediata de depósitos y valores puede vulnerar el artículo 1º constitucional, al desconocer el principio de progresividad; los artículos 14 y 16, al impedir el debido proceso; y el artículo 22, al permitir una forma de confiscación indirecta. Asimismo, puede contravenir los artículos 8, 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), que garantizan el

derecho a un recurso efectivo y el control judicial de las restricciones patrimoniales. La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso *lvcher Bronstein vs. Perú* (2001), sostuvo que “las medidas económicas del Estado deben respetar el principio de proporcionalidad y no pueden implicar privaciones arbitrarias”.

En la práctica, esta disposición afectará con especial gravedad a personas físicas y empresas medianas, cuyos recursos operativos o personales pueden quedar bloqueados sin advertencia. Dado que la inmovilización suele afectar cuentas globales, el contribuyente puede verse impedido para pagar nóminas, créditos, impuestos corrientes o gastos esenciales, generando un efecto paralizante de la actividad económica. La supuesta medida cautelar se convierte entonces en una sanción material que anticipa el resultado del procedimiento fiscal.

El artículo 156-Bis reformado materializa el riesgo más evidente de la automatización fiscal: la sustitución del razonamiento jurídico por la ejecución tecnológica. Bajo la apariencia de eficiencia, el Estado consolida un poder de intervención inmediata sobre la economía privada, sin controles judiciales ni criterios de necesidad.

Desde el *ius mutantur*, la modernización del derecho fiscal debe acompañarse de garantías reforzadas, no de su supresión. La autoridad puede actuar con rapidez, pero no con ceguera. La inmovilización de bienes, en un Estado de Derecho, sólo puede justificarse si es proporcional, temporal y sujeta a revisión judicial efectiva.

Una interpretación conforme a la Constitución y a la Convención Americana exigiría:

1. Que la inmovilización se limite a montos equivalentes al crédito fiscal determinado y no al total de los fondos disponibles.
2. Que el contribuyente sea notificado antes o inmediatamente después del acto, con derecho a solicitar su levantamiento mediante garantía suficiente.
3. Que se establezca control judicial automático o recurso expedito ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

De no cumplirse estos requisitos, el artículo 156-Bis puede considerarse inconvenencial, por violar los artículos 8, 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), así como los artículos 14, 16 y 22 constitucionales (CPEUM, 2025). La justicia fiscal no se perfecciona con la velocidad del embargo, sino con la certeza del procedimiento. Un Estado que confunde rapidez con justicia termina cobrando más, pero gobernando menos. La verdadera eficacia no consiste en inmovilizar cuentas, sino en garantizar derechos.

Capítulo XXX. Comentarios al Artículo 156-Ter del CFF

El artículo 156-Ter, adicionado en la Reforma Fiscal de 2025 (*Dictamen CFF, 2025*), establece un nuevo mecanismo mediante el cual la autoridad fiscal puede ejecutar directamente las garantías ofrecidas por el contribuyente o transferir recursos desde instituciones financieras para cubrir créditos fiscales determinados. Este precepto representa la consolidación de la ejecución automatizada, donde la autoridad no sólo inmoviliza recursos (como prevé el 156-Bis), sino que ordena su transferencia al fisco sin necesidad de procedimiento judicial.

En términos generales, el artículo dispone que, cuando la garantía del interés fiscal no consista en depósito en dinero (previsto en el artículo 141, fracción I), la autoridad podrá requerir al contribuyente el pago del crédito dentro de cinco días; en caso de incumplimiento, se procederá a la ejecución de la garantía ofrecida o, en su defecto, a solicitar a la entidad financiera la transferencia de los recursos inmovilizados. La norma detalla también la obligación de las instituciones financieras de informar a la autoridad sobre la ejecución y de transferir el monto al SAT, así como el tratamiento de los excedentes, que deberán ser devueltos al contribuyente.

La innovación radica en la automatización de la ejecución, que deja de ser una fase posterior al procedimiento administrativo de ejecución (PAE) para convertirse en un acto inmediato y digital. El contribuyente ya no enfrenta una secuencia de notificaciones

y embargos, sino un acto único de cobro electrónico donde la autoridad concentra facultades de determinación, ejecución y disposición de bienes.

Desde la perspectiva constitucional, este modelo plantea serias tensiones con los artículos 14, 16 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2025). El principio de legalidad exige que toda privación de propiedad esté precedida por resolución firme, orden fundada y posibilidad de defensa. La transferencia directa de recursos sin resolución definitiva vulnera la garantía de audiencia y puede constituir una forma de confiscación administrativa.

El ius mutantur exige que la evolución del Derecho Fiscal hacia la automatización preserve la dignidad patrimonial del contribuyente. Si la digitalización del cobro elimina el espacio para la defensa y la deliberación jurídica, el progreso tecnológico se transforma en regresión moral. La mutación legítima del derecho sólo se justifica cuando su avance fortalece la libertad, no cuando la restringe.

En el derecho comparado, en España, la Ley General Tributaria (artículos 167 y 169) permite la ejecución de garantías, pero sólo después de la firmeza del crédito y bajo control judicial, incluso en la modalidad de ejecución hipotecaria o pignoraticia.

Desde la óptica de los derechos humanos, el artículo 156-Ter podría ser incompatible con los artículos 8, 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), que garantizan el debido proceso, el derecho de

propiedad y el acceso a un recurso efectivo. La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en los asuntos Caso *Ivcher Bronstein vs. Perú* (2001) y el Caso *Gomes Lund y otros vs. Brasil* (2010), ha sostenido que toda medida estatal de privación patrimonial debe ser razonable, proporcional y revisable por autoridad independiente. La transferencia automática de fondos sin resolución judicial vulnera este estándar.

En el plano operativo, la ejecución directa prevista en el artículo 156-Ter plantea varios riesgos prácticos:

1. Errores en la cuantificación **del** crédito o en la actualización de montos pueden provocar transferencias mayores al adeudo real.
2. Falta de distinción entre cuentas personales y empresariales, afectando recursos ajenos al crédito.
3. Ausencia de recurso suspensivo inmediato, que impide al contribuyente detener la ejecución mientras impugna.

Aunque el artículo prevé que los “excedentes” se devuelvan al contribuyente, la experiencia administrativa demuestra que los procesos de devolución pueden tardar meses, convirtiendo esta devolución en una reparación tardía de un daño irreparable.

El artículo 156-Ter reformado sintetiza el paradigma contemporáneo del derecho fiscal mexicano: eficiencia

administrativa por encima de la justicia procedural. Bajo la promesa de celeridad y control digital, el Estado concentra facultades que, en cualquier sistema constitucional garantista, estarían reservadas a la autoridad judicial.

Desde la visión del *ius mutantur*, esta disposición debe reinterpretarse en favor de la persona. La ejecución directa sólo puede ser legítima si:

1. Existe crédito firme, no provisional.
2. Se ha otorgado notificación suficiente y oportunidad real de defensa.
3. Se garantiza revisión judicial inmediata **y** restitución automática en caso de error.

De no cumplirse estos principios, el artículo 156-Ter podría ser declarado inconvencional, por violar los artículos 8, 21 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH, 1969), así como los artículos 14, 16 y 22 de la Constitución mexicana (CPEUM, 2025). La justicia fiscal no puede reducirse a la eficiencia. Un Estado verdaderamente moderno no es el que cobra más rápido, sino el que cobra con legitimidad. La automatización sin humanidad transforma el derecho en poder, y el poder sin límites deja de ser justicia. El derecho fiscal del futuro según el *ius mutantur* debe ser digital, sí, pero también justo, razonado y profundamente humano.

Capítulo XXXI. Comentarios a los Artículos Transitorios

Los artículos transitorios del Decreto de Reformas 2025 (*Dictamen CFF, 2025*) cumplen una función clave dentro de la estructura normativa: determinan el momento de entrada en vigor, la vigencia diferenciada de ciertas disposiciones, y las obligaciones de coordinación interinstitucional entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), la Comisión Nacional de Energía y otras dependencias vinculadas.

El primer artículo transitorio establece que las reformas entrarán en vigor el 1º de enero de 2026, garantizando un periodo de adaptación de poco más de dos meses desde su publicación en el Diario Oficial de la Federación. Este breve lapso de transición revela la intención del legislador de aplicar las medidas con rapidez, pero puede considerarse insuficiente para que las empresas, contadores y asesores jurídicos adecúen sus sistemas internos y estructuras de cumplimiento digital. Desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica, un periodo de implementación tan corto puede traducirse en un choque de operatividad y, en consecuencia, en un aumento de litigios por errores involuntarios en los primeros meses de aplicación.

El segundo transitorio ordena que los procedimientos relativos a la verificación de permisos de hidrocarburos y petrolíferos (referidos en el artículo 29-A, fracción V, inciso f) se sustancien conforme a las disposiciones de la Comisión Nacional de

Energía, en coordinación con la Secretaría de Energía y el SAT. Este precepto evidencia la expansión del control fiscal hacia sectores estratégicos, consolidando una intersección normativa entre fiscalización tributaria y regulación energética. Si bien el propósito es evitar el comercio ilícito de combustibles, el riesgo radica en que la falta de coordinación administrativa puede derivar en duplicidad de facultades o sanciones cruzadas, lo que vulneraría el principio de legalidad y certeza jurídica.

El tercer transitorio faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para emitir las reglas necesarias a fin de armonizar los nuevos procedimientos con los sistemas digitales del SAT. Esta disposición otorga una amplia potestad reglamentaria, lo que, aunque útil para la implementación técnica, plantea un dilema de constitucionalidad: las reglas generales de carácter administrativo no pueden modificar ni ampliar los alcances de las leyes. De hacerlo, se configuraría una delegación legislativa encubierta, contraria al principio de reserva de ley reconocido en los artículos 14 y 16 constitucionales.

El cuarto transitorio prevé que los procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor del decreto se continuarán conforme a las disposiciones vigentes al momento de su inicio, garantizando el principio de irretroactividad.

El quinto transitorio dispone que los créditos fiscales en curso o en proceso de ejecución deberán ajustarse a los nuevos procedimientos establecidos en los artículos 141 a 156-Ter, en la medida en que ello beneficie al contribuyente o incremente la eficacia recaudatoria.

Esta fórmula ambivalente requiere interpretación conforme al principio pro-persona del artículo 1º constitucional: si una disposición puede aplicarse de dos maneras, debe elegirse aquella que más favorezca los derechos del contribuyente. Sin esa lectura, la aplicación mixta podría derivar en incertidumbre procesal o incluso en ejecución simultánea bajo regímenes distintos.

El *ius mutantur* brinda la interpretación más adecuada para comprender el valor jurídico de los transitorios: el derecho puede mutar, pero debe hacerlo con gradualidad, coherencia y humanidad.

Una reforma apresurada o sin acompañamiento institucional degenera en arbitrariedad técnica. La mutación normativa debe ser orgánica, no abrupta, para evitar la ruptura entre la ley y la realidad social. Desde la perspectiva de los derechos humanos, los artículos transitorios deben cumplir con los principios de seguridad jurídica, progresividad y confianza legítima.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso *Gelman vs. Uruguay* (2011), sostuvo que la transición normativa no puede vulnerar los derechos adquiridos ni generar incertidumbre jurídica. Aplicado al contexto fiscal, esto implica que los contribuyentes deben contar con un periodo razonable de adaptación y con información clara sobre los efectos de la reforma. En la práctica, los transitorios de la reforma de 2025 imponen retos inmediatos:

1. Las autoridades deberán desarrollar en tiempo récord la reglamentación secundaria y los sistemas digitales necesarios para la aplicación de los artículos 29-A, 49 Bis, 141, 156-Bis y 156-Ter.
2. Los contribuyentes tendrán que reestructurar sus políticas de cumplimiento y sus mecanismos de trazabilidad fiscal antes del 1º de enero de 2026.
3. El sistema judicial deberá prepararse para un incremento en los litigios derivados de errores en la aplicación temprana de los nuevos procedimientos digitales.

Los artículos transitorios del Decreto de Reformas 2025 no son meras disposiciones finales, sino el corazón operativo de la reforma. Su correcta interpretación y aplicación determinarán si el nuevo régimen fiscal será una herramienta de justicia o una fuente de incertidumbre. Desde el *ius mutantur*, la transición normativa debe concebirse como un proceso de adaptación progresiva entre el poder del Estado y la vida de las personas. Las leyes cambian, pero los derechos permanecen. Si el cambio destruye la certeza, deja de ser reforma para convertirse en ruptura.

Una interpretación conforme exige que:

1. La entrada en vigor se acompañe de un régimen escalonado de implementación, especialmente en materia digital.

2. Se garantice el derecho de información clara y suficiente a los contribuyentes.
3. Se adopten medidas de protección transitoria para evitar perjuicios derivados de errores técnicos o interpretativos en los primeros meses de aplicación.

Si estos criterios no se observan, los artículos transitorios podrían convertirse en un espacio de vulneración indirecta de derechos fundamentales, al permitir la aplicación apresurada de un sistema normativo complejo.

La justicia fiscal, en su expresión más alta, consiste en transformar sin destruir. Los transitorios son el puente entre el pasado y el futuro del derecho: si ese puente se construye sin humanidad, la reforma se derrumba en el abismo de la incertidumbre.

Capítulo XXXII. Conclusiones Generales

Las reformas de 2025 al Código Fiscal de la Federación constituyen una de las transformaciones más profundas del derecho tributario mexicano en el siglo XXI. En su conjunto, estas modificaciones fortalecen la capacidad tecnológica, punitiva y recaudatoria del Estado, pero al mismo tiempo debilitan el equilibrio clásico entre la potestad tributaria y los derechos fundamentales del contribuyente.

El legislador busca un Estado fiscal eficiente y digitalizado, pero la reforma revela una asimetría creciente entre el poder fiscal y la capacidad de defensa ciudadana. Los nuevos mecanismos como el procedimiento del artículo 49 Bis, las presunciones del 29-A y 29-A Bis, la suspensión del RFC en el 27, la ejecución directa de garantías del 156-Ter y la inmovilización automática del 156-Bis trasladan al contribuyente la carga de demostrar su inocencia y licitud económica, rompiendo con el principio de presunción de buena fe que rige en el derecho administrativo contemporáneo.

Desde una lectura constitucional, las principales tensiones se concentran en cuatro ejes:

1. Debido proceso administrativo y fiscal.
 - El principio de audiencia previa, derivado de los artículos 14 y 16 constitucionales, se ve erosionado por procedimientos que operan de manera automática o

digital, donde la notificación sucede después del acto. Esto convierte la defensa en un acto reactivo y no preventivo.

2. Proporcionalidad y equidad tributaria.

- Las sanciones, embargos e inmovilizaciones carecen de graduación por capacidad económica o dolo, afectando desproporcionadamente a pequeños contribuyentes. Ello contraviene la equidad tributaria del artículo 31, fracción IV, que exige que la contribución sea proporcional no sólo en su origen, sino también en sus consecuencias.

3. Presunción de inocencia y carga de la prueba.

- Al presumir la falsedad de los CFDI o la inexistencia de operaciones sin resolución firme, el Estado invierte el principio de inocencia y convierte la sospecha en base de sanción. Este fenómeno, denominado por la doctrina “culpabilidad fiscal estructural”, pone en crisis la legitimidad del sistema.

4. Derecho de propiedad y protección patrimonial.

- Las medidas de ejecución inmediata embargo, inmovilización y transferencia de fondos afectan la propiedad sin control judicial previo, generando un riesgo de confiscación indirecta prohibida por el artículo 22 constitucional (CPEUM, 2025) y el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CAD, 1969).

En el plano doctrinal, las reformas confirman una tendencia mundial hacia la digitalización del control fiscal y la automatización del cumplimiento, fenómeno que en México adopta rasgos más punitivos que cooperativos. Mientras en la Unión Europea y en países como España, Italia o Chile prevalece el modelo de *compliance cooperativo*, en México predomina la lógica de la fiscalización coercitiva. La falta de equilibrio entre transparencia, colaboración y sanción convierte la fiscalización digital en un mecanismo de control más que de confianza.

Desde la perspectiva del *ius mutantur*, esta reforma representa una mutación ambivalente del derecho:

1. En su dimensión técnica, supone un avance hacia la modernidad administrativa y la trazabilidad digital.
2. En su dimensión humanista, implica una regresión, al subordinar los derechos del contribuyente a la eficiencia recaudatoria.

El *ius mutantur*, como principio interpretativo, exige que la evolución normativa se oriente siempre hacia la protección y dignificación de la persona. La mutación del derecho sólo es legítima cuando amplía libertades, no cuando las reduce. Por ello, la lectura conforme de estas reformas requiere que los tribunales, la administración y los intérpretes apliquen las nuevas disposiciones en el sentido más favorable a los derechos humanos, conforme al artículo 1º constitucional y al control de

convencionalidad derivado del artículo 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

En el ámbito internacional, el sistema interamericano ofrece cauces de defensa frente a posibles violaciones derivadas de la aplicación arbitraria de estas normas. El contribuyente afectado podría recurrir primero a la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, alegando violación a los derechos de propiedad, debido proceso y tutela judicial efectiva, y posteriormente ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que ha consolidado una jurisprudencia protectora frente a los abusos económicos del poder público (*Caso Ivcher Bronstein vs. Perú, 2001; Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá, 2001; Caso Gomes Lund vs. Brasil, 2010*).

El análisis integral de la reforma permite formular tres directrices de interpretación conforme y garantista:

- 1. Principio de racionalidad administrativa.**
 - Toda medida de fiscalización, embargo o sanción debe interpretarse restrictivamente, asegurando que la autoridad motive su necesidad y proporcionalidad.

- 2. Principio de humanidad fiscal.**
 - Las sanciones y medidas de ejecución deben concebirse como medios de corrección, no como fines recaudatorios. La fiscalización debe servir al bien público sin destruir la solvencia económica ni la dignidad del contribuyente.

- 3. Principio de justicia evolutiva (ius mutantur).**
- La reforma debe aplicarse bajo una hermenéutica progresiva que equilibre la eficacia tecnológica con la protección del individuo. La tecnología no sustituye al derecho; el derecho debe humanizar a la tecnología.

En conclusión, las Reformas 2025 al Código Fiscal de la Federación modernizan la estructura recaudatoria del Estado, pero también acentúan la tensión entre eficiencia y justicia. Su aplicación exigirá un control constitucional y convencional reforzado para evitar que la fiscalización digital se convierta en una forma de deshumanización jurídica.

La legitimidad del Estado Fiscal mexicano dependerá, finalmente, de su capacidad para cobrar sin atropellar, para sancionar sin humillar y para mutar sin despojar.

La justicia fiscal del siglo XXI no será la de la rapidez ni la de la fuerza, sino la de la razón, la equidad y la dignidad.

Referencias Bibliográficas

- Acción de Inconstitucionalidad 82/2021.* (Acción de Inconstitucionalidad 82/2021 y su acumulada 86/2021. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tribunal en Pleno. Ponente: Ministra Norma Lucía Piña Hernández. Disponible en: https://www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/cerrados/Publico/Proyecto/AI82_2021y86_2021acumuladaPL.pdf
- Caso *Baena Ricardo y otros vs. Panamá.* (2001). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 2 de febrero de 2001. Fondo, Reparaciones y Costas. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_72_esp.pdf
- Caso *Barreto Leiva Vs. Venezuela.* (2009). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 17 de noviembre de 2009. Fondo, Reparaciones y Costas. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_206_esp1.pdf
- Caso *Claude Reyes y otros vs. Chile.* (2006). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 19 de septiembre de 2006. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_151_esp.pdf
- Caso *Escher y otros vs. Brasil.* (2009). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 6 de julio de 2009. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_200_esp1.pdf

Caso *Gelman vs. Uruguay*. (2011). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 24 de febrero de 2011. Fondo, Reparaciones. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_221_esp1.pdf

Caso *Gomes Lund y otros (“Guerrilha Araguaia”) vs. Brasil*. (2010). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 24 de noviembre de 2010. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_219_esp.pdf

Caso *Mohamed vs. Argentina*. (2012). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 23 de noviembre de 2012. Excepción preliminar, fondo, Reparaciones y Costas. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_255_esp.pdf

Caso *Ivcher Bronstein vs. Perú*. (2001). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 6 de febrero de 2001. Reparaciones y Costas. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_74_esp.pdf

Caso *Kimel vs. Argentina*. (2008). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 2 de mayo de 2008. Fondo, Reparaciones y Costas. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_177_esp.pdf

Caso *Lagos del Campo vs. Perú*. (2017). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 31 de febrero de 2017. Excepciones preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Disponible en:

https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_74_esp.pdf

Caso *Loayza Tamayo vs. Perú* (1997). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 17 de septiembre de 1997. Fondo. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_33_esp.pdf

Caso *López Álvarez vs. Honduras*. (2006). Corte Interamericana de derechos Humanos. Sentencia de 1 de febrero de 2006. Fondo, Reparaciones y costas. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_141_esp.pdf

Caso *Tristan Donoso vs. Panamá*. (2009). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 27 de enero de 2009. Excepciones preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_193_esp.pdf

Caso *Salabiaku vs. Francia*. (1988). Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Aplicación no. 10519/83. Sentencia de 7 de octubre de 1988. Disponible en: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#/{%22itemid%22:\[%2201-57570%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#/{%22itemid%22:[%2201-57570%22]})

CFF (Código Fiscal de la Federación). (2024). Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre de 2021. Cantidades actualizadas y compiladas por Resolución Miscelánea Fiscal en el DOF el 30 de diciembre de 2024. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

CDPD (Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad). (2006). Naciones Unidas. Adoptado el 13 de diciembre de 2006. Disponible en: <https://www.cndh.org.mx/sites/default/files/documentos/2019-05/Discapacidad-Protocolo-Facultativo%5B1%5D.pdf>

CPEUM (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (2025). Última reforma publicada en el DOF de 15 de abril de 2025. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>

Decreto 821/98. Procedimiento fiscales. Argentina. Disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>

Dictamen CFF (Dictamen para declaratoria de publicidad de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que se expide la Ley de ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2026) (2025). Sesión de miércoles 15 de octubre de 2025. Gaceta Parlamentaria, año XXVIII, de fecha viernes 17 de octubre de 2025. Anexo VII. Disponible en: <https://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/66/2025/oct/20251015-VII.pdf>

IMCP (Instituto Mexicano de Contadores Públicos). (2015). Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Disponible en: <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/07/C%C3%B3digo-de-Ética-Profesional-del-Instituto-Mexicano-de-Contadores-P%C3%BAblicos-2015.pdf>

content/uploads/2015/12/Codigo_de_Etica_Profesional_10a_ed1.pdf

Ley 58/2003. Ley General tributaria Publicada en el Boletín Oficial del Estado. Ley General Tributaria. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de los Sujetos Obligados. (2025). Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de marzo de 2025. Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LGPDP_PSO.pdf

Reglamento (UE) No 910/2014. (2014). Reglamento (UE) No 910/2014 del Parlamento Europeo y del consejo de 23 de julio de 2014. Relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior y por la que se deroga la Directiva 1999/93/CE. Diario Oficial de la Unión Europea. Disponible en: <https://www.boe.es/doue/2014/257/L00073-00114.pdf>

RGPD (Reglamento General de Protección de Datos). (2016). Semanario Oficial de la Unión Europea de fecha 27 de abril de 2016. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R0679>

