

Facturación falsa frente a la proporcionalidad como principio constitucional

Pedro Alejandro FERRAL CID¹

I. Decreto de Reforma al Código Fiscal de la Federación (CFF). II. Proporcionalidad. III. Análisis Reforma CFF 2026. IV. Conclusión. V. Fuentes de información.

Resumen

El principio de proporcionalidad se considera como el criterio que determina la relación adecuada entre la importancia social del beneficio buscado con la realización del propósito y el método de evitar en lo posible la vulneración a los derechos fundamentales que se limitan con el beneficio, siendo una medida que sirve para salvaguardar los derechos humanos cuando se restringen en la Constitución o por otra norma de menor jerarquía. Conforme a este principio, nos surgen los cuestionamientos iniciales sobre la reforma fiscal: ¿Un Estado democrático tiene plena libertad de hacer reformas constitucionales limitando los derechos humanos existentes? ¿Las normas infraconstitucionales pueden limitar la protección de derechos humanos, sin justificación? En consecuencia, ¿La reforma fiscal, sobre la facturación falsa sería acorde al principio de proporcionalidad constitucional?

Abstract

The principle of proportionality is the criterion that determines the appropriate relationship between the social importance of the benefit sought in achieving the purpose and the method of avoiding, as far as possible, the violation of fundamental rights that are limited by the benefit. It is a measure that serves to safeguard human rights when they are restricted by the Constitution or by another lower-ranking norm. In accordance with this principle, we are faced with initial questions about tax reform: Does a democratic state have complete freedom to make constitutional reforms that limit existing human rights? Can infra-constitutional regulations limit the protection of human rights without justification? Consequently, would tax reform on false invoicing be in accordance with the principle of constitutional proportionality? In this study, we will analyze the reform of the Federal Tax Code (CFF) on “false tax receipts”

¹ Licenciatura en Derecho por la UNAM, Maestro en Derecho Administrativo y Fiscal por la Facultad de Derecho de la Barra Mexicana de Abogados, Especialista en Derecho Constitucional por la UNAM, Doctorante en Derecho por el Centro Carbonell, Socio Fundador de MFB Asesores Corporativos, SC.

En el presente estudio, analizaremos la reforma al Código Fiscal de la Federación (CFF) sobre los “*falsos comprobantes fiscales*” frente al principio de proporcionalidad y la preservación o limitación de los derechos humanos establecidos a nivel constitucional. Cabe resaltar que el principio de proporcionalidad se analizará en general, no sobre un área en particular, porque la proporcionalidad contiene diversas acepciones según la rama del derecho², cuestión que no es objeto del presente estudio.

Palabras Clave

Derechos humanos irrenunciables. Proporcionalidad. Ponderación. Interés Público. Constitución. Código Fiscal. Restricción. Suspensión.

considering the principle of proportionality and the preservation or limitation of constitutionally established human rights. It should be noted that the principle of proportionality will be analyzed in general terms, not in relation to a particular area, because proportionality has different meanings depending on the branch of law, an issue that is not the subject of this study.

Key Words

Inalienable human rights. Proportionality. Balancing. National security. Public interest. Constitution. Tax Code. Restriction. Suspension.

I. DECRETO DE REFORMA AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (CFF)

El Ejecutivo Federal envió la reforma al CFF con el sustento constitucional del Artículo 19, que contempla la prisión preventiva oficiosa a “*cualquier actividad relacionada con falsos comprobantes fiscales*”³, sustentándose la exposición de motivos en la reforma constitucio-

² “AUTORÍA INDETERMINADA EN LA COMISIÓN DE UN DELITO. EL ARTÍCULO 26 DEL CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL, APLICABLE PARA LA CIUDAD DE MÉXICO, QUE LA PREVÉ, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.”

“IMPUESTO PREDIAL. EL ARTÍCULO 130, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN EL EJERCICIO FISCAL 2023).”
“DELITO DE INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES DE ASISTENCIA FAMILIAR. LA CONDUCTA TÍPICA CONTEMPLADA EN EL CÓDIGO PENAL DEL ESTADO DE YUCATÁN, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE MÍNIMA INTERVENCIÓN Y DE PROPORCIONALIDAD DE LAS PENAS.”

“PROPIEDAD PRIVADA, MODALIDADES A LA. SU IMPOSICIÓN, CONFORME AL ARTÍCULO 27 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, ESTÁ REFERIDA A LOS DERECHOS REALES QUE SE TENGAN SOBRE LA COSA O BIEN”

³ Art. 19. El juez ordenará la prisión preventiva oficiosamente, en los casos de abuso o violencia sexual contra menores, delincuencia organizada, extorsión, delitos previstos en las leyes aplicables cometidos para la ilegal introducción y desvío, producción, preparación, enajenación, adquisición, importación, exportación, transportación, almacenamiento y distribución de precursores químicos y sustancias químicas esenciales, drogas sintéticas, fentanilo y derivados, homicidio doloso, feminicidio, violación, secuestro, trata de personas, robo de casa habitación, uso de programas sociales con fines electorales, corrupción tratándose

nal publicada en el DOF el 31 de diciembre de 2024. Para efectos de motivar la exposición de motivos, el Ejecutivo transcribió solo una parte del segundo párrafo para adecuar su redacción a los fines de la reforma, señalando que el Juez puede ordenar la prisión preventiva oficiosa para “cualquier actividad” relacionada con “*comprobantes fiscales falsos*”.

Confrontando la parte transcrita del precepto constitucional en la exposición de motivos contra el Artículo en su plenitud, se observa que la disposición considera la prisión preventiva oficiosa para una serie de delitos relacionados con: abuso sexual, delincuencia organizada, narcotráfico, secuestro, robo, corrupción, enriquecimiento ilícito, uso de armas exclusivas del ejército, así como también, cualquier actividad relacionada con comprobantes fiscales falsos.

En los términos de la redacción final del Artículo 19 constitucional, esto es, del segundo enunciado del párrafo citado, indica los delitos que serán de prisión preventiva oficiosa por que afectan la *seguridad de la nación, la salud, libre desarrollo de la personalidad, contrabando “y cualquier actividad relacionada con comprobantes fiscales falsos”*. Los “*comprobantes fiscales falsos*”, en los términos de la redacción del precepto, se relacionan a la utilización de comprobantes fiscales derivados de los delitos señalados en el Artículo 19 en términos literales, pero también, apreciamos a la utilización de comprobantes fiscales relacionadas con evasión fiscal, donde la norma constitucional delegará en la norma reglamentaria las condiciones o casos para considerar los comprobantes fiscales falsos.

En la exposición de motivos del CFF, se señala que se combaten los falsos comprobantes fiscales en dos vertientes: 1. los comprobantes apócrifos; y 2. los comprobantes auténticos, emitidos en las plataformas del Servicio de Administración Tributaria (SAT) o de proveedores, pero que contienen información falsa, derivado de operaciones inexistentes. Por lo cual se propuso adicionar una fracción al Artículo 29-A del CFF, para que las operaciones sean existentes, verdaderas o actos jurídicos reales, de lo contrario serán considerados falsos. Quedando en la forma siguiente:

de los delitos de enriquecimiento ilícito y ejercicio abusivo de funciones, robo al transporte de carga en cualquiera de sus modalidades, delitos en materia de hidrocarburos, petrolíferos o petroquímicos, delitos en materia de desaparición forzada de personas y desaparición cometida por particulares, delitos cometidos con medios violentos como armas y explosivos, delitos en materia de armas de fuego y explosivos de uso exclusivo del Ejército, la Armada y la Fuerza Aérea, delito de terrorismo y de los delitos graves que determine la ley en contra de la seguridad de la nación, de la salud, del libre desarrollo de la personalidad, contrabando y *cualquier actividad relacionada con falsos comprobantes fiscales, en los términos fijados por la ley. ... Para la interpretación y aplicación de las normas previstas en este párrafo, los órganos del Estado deberán atenerse a su literalidad, quedando prohibida cualquier interpretación análoga o extensiva que pretenda inaplicar, suspender, modificar o hacer nugatorios sus términos o su vigencia, ya sea de manera total o parcial.*

Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el Artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

...

IX. Amparar operaciones *existentes, verdaderas o actos jurídicos reales*. Los comprobantes fiscales que no cumplan con el requisito establecido en esta fracción, se consideran falsos para efectos de este Código.

II. PROPORCIONALIDAD

La proporcionalidad la podemos entender como las reglas que establecen las condiciones necesarias para que una ley o interpretación sea constitucionalmente permitida al momento de limitar derechos humanos protegidos. De esta forma su relevancia se encuentra entre la razón y la justificación para la restricción de derechos fundamentales.

La protección de derechos humanos le corresponde al Estado, así como su prevención, investigación y sanción de toda violación, inclusive su restablecimiento, cuando sea posible. Así la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), ha establecido que la obligación de garantizar los derechos humanos no se agota con el establecimiento de un orden normativo para su cumplimiento, sino implica, además una conducta gubernamental que asegure su existencia y realidad, en un marco eficaz y pleno ejercicio de los derechos humanos⁴.

Por lo tanto, el Estado debe asegurar que las medidas generales estén dirigidas a toda la población, incluso asegurándose que las normas internacionales tengan vigencia en el ámbito interno. Esto obliga al Estado a llevar una revisión de la forma en que opera la sociedad y establecer un diseño de políticas para lograr hacer efectivo los derechos humanos para toda la sociedad.

Bajo esta premisa y la obligación de protección y garantizar los derechos humanos por el Estado para toda la sociedad, nos preguntamos si éstos también pueden limitarse por aquel que debe garantizarlos. Así como preámbulo nos encontramos una cláusula *restrictiva* en la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948, en su Artículo 29:

En el ejercicio de sus derechos y en el disfrute de sus libertades, toda persona estará solamente sujeta a las restricciones establecidas por la ley con el único fin de *asegurar el reconocimiento y el respeto de los derechos y libertades de los demás*, y de satisfacer las justas exigencias de la moral, del *orden público* y del *bienestar general* en una sociedad democrática.

⁴ CIDH. Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras. F. 1988, párr. 167.

El alcance de la cláusula en comento aplicaría a todos los derechos humanos, mientras no sean absolutos⁵, considerando que un derecho tiene “limitación” en la medida que afecte derechos de terceros o para mantener el orden social en su estado evolutivo, donde además se observa que prevé su utilización para resguardar el orden público y bienestar en los Estados democráticos.

Por otro lado, también existe la posibilidad de “suspender” obligaciones o derechos humanos, figura distinta a la “limitación”, cuando el Estado se encuentre ante una amenaza excepcional, pero condicionada a que sea compatible con otras obligaciones impuestas por el derecho internacional y con sujeción al principio de no discriminación. La Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH) permite este grado de excepción cuando sea necesario para mantener *el orden público, la salud o la seguridad pública* y de manera excepcional y creciente también se ha utilizado por los Estados: la *suspensión* por factores económicos, cambio climático, recursos y condiciones sociales. Pero los Estados también invocan como casos de excepción para “suspender” los derechos humanos: la seguridad pública, orden público, instituciones democráticas, violencia, guerra, calamidades públicas, catástrofes naturales o provocadas por el hombre⁶.

De esta forma, podemos apreciar en un primer orden, que la *suspensión* y la *limitación* de los derechos debe ser *proporcional* a la gravedad de la crisis, no pudiendo ser permanente, obligando al Estado a determinar las razones y motivos que los llevaron a tomar tal medida excepción⁷.

Sobre el primer supuesto, la “limitación” de derechos humanos se observa en la propia Constitución Federal en su Artículo 1o., que considera la protección de los derechos humanos será en los términos que establece la misma y en los tratados internacionales, los cuales, no podrán suspenderse o restringirse, estableciendo una cláusula restrictiva al final, cuando indica que “*salvo en los casos y condiciones que esta Constitución establece.*”

⁵ El Artículo 27 de la CADH contiene un catálogo más extenso de derechos inderogables: el derecho al reconocimiento de la personalidad jurídica (Art. 3o. de la CADH), el derecho a la vida (Art. 4o. de la CADH), el derecho a la integridad personal (Art. 5o. de la CADH), la prohibición de la esclavitud y servidumbre (Art. 6o. de la CADH), el principio de legalidad y de retroactividad (Art. 9o. de la CADH), la libertad de conciencia y de religión (Art. 12 de la CADH), la protección a la familia (Art. 17 de la CADH), el derecho al nombre (Art. 18 de la CADH), los derechos del niño (Art. 19 de la CADH), el derecho a la nacionalidad (Art. 20 de la CADH) y los derechos políticos (Art. 23 de la CADH).

Uribe Granados, Patricia (coord.), *Convención Americana sobre Derechos Humanos, “Comentario”,* 2ª. ed., República Federal Alemana, Ed. Konrad Adenauer Stiftung, 2019, p. 838.

⁶ Uribe Granados, Patricia, *op. cit.*, p. 840.

⁷ *Idem.*

En cuanto al segundo supuesto de la “suspensión”, lo encontramos en el primer párrafo del Artículo 29 de la Constitución, que establece que las garantías o derechos podrán suspenderse en caso guerra o perturbación grave de la sociedad, bajo la condición que será por tiempo limitado. De esta forma nuestra Constitución condiciona y en apego a los criterios de CADH, que la suspensión no debe exceder la medida de lo estrictamente necesario para contrarrestar la situación, resultando ilegal toda actuación del poder público que desborde los límites del decreto de excepción.

Por lo tanto, a nivel constitucional o infraconstitucional⁸, las medidas adoptadas dependerán del contexto de la emergencia, necesidad social, del estado evolutivo de la sociedad, pero con sujeción a la proporcionalidad y razonabilidad en el estado de excepción lo que haría a la norma constitucional y legal. Así la CADH, para los supuestos de “restricción”, “limitación” o “suspensión” de los derechos, debe atenderse a la *naturaleza del derecho*: a. Derechos que pueden ser objeto de limitaciones o restricciones, pero cuando se cumplan con las condiciones que exige la CADH; b. Derechos que pueden ser suspendidos cuando se cumpla con la forma y fondo del Artículo 27 de la CADH; y c. Derechos que no pueden ser suspendidos en ningún caso y son inderogables.

Así debemos ver a la Constitución, con un deber de cumplir con sus funciones políticas, mediante la conducción y regulación del comportamiento humano a través de los cambios sociales y mediante la disposición de soluciones jurídicas correctas a las necesidades modernas evolutivas⁹.

III. ANÁLISIS REFORMA CFF 2026

Ya hemos visto al inicio, que el Artículo 29-A considera falsos los comprobantes fiscales, cuando esencialmente no amparen operaciones existentes, verdaderas, o actos jurídicos reales, pero su redacción no es clara en su totalidad al no poder determinar o saber cómo será valuada una operación o acto jurídico y qué procedimiento será llevado para considerar las operaciones como falsas. La justificación es al decreto constitucional, y refiriéndose tanto a actos provenientes de los delitos indicados en el Artículo 19 constitucional como a

⁸ Barak considera como: “Una medida infraconstitucional (tal como una ley o una decisión judicial) será declarada constitucional si las restricciones por ella planteadas en relación al derecho (por ejemplo, al de la libertad de expresión) son proporcionales, si aquellas restricciones han sido impuestas con el objeto de servir al interés público (tal como las consideraciones relativas a la seguridad nacional) o si ellas fueron impuestas en aras de la protección de derechos ajenos (como por ejemplo en razón de la protección al buen nombre de otra persona o en protección de su privacidad).”

Barak, Aharon, *Proporcionalidad. Los Derechos Fundamentales y sus restricciones*, trad. de Gonzalo Villa Rosas, Lima, Palestra Editores, 2021, p. 108.

⁹ Barak, Aharon, *op. cit.*, p. 83.

cualquier actividad que sea valorada como inexistente o no real por la norma reglamentaria, o también por aplicación de otras figuras jurídicas del mismo CFF con sanciones correspondientes.

Considerando que la emisión de comprobantes fiscales en todos los casos es “auténtica” al provenir de la plataforma del SAT o de terceros autorizados por la misma autoridad, como reconoció el legislador, pero reflexionando, que también puede darse el supuesto que el contenido sea inexacto respecto a la operación jurídica indicada en el comprobante y que al momento de ser evaluada sea considerada como no existente y por lo tanto el comprobante será falso, a pesar de derivar de un acto completamente lícito.

Así, por decisión del legislador el enunciado reglamentario previsto en el CFF —norma infraconstitucional—, al pretender darle legalidad de la norma, decidió que la operación indicada debe ser existente, verdadera o real para que el comprobante sea considerado como válido, omitiendo precisar para garantizar la seguridad jurídica, derecho inderogable, cómo deberá ser valuada la operación.

Aquí, señalo que inicia parte del conflicto frente a la proporcionalidad, porque se hace necesario hacer una valoración constitucional sobre los derechos limitados (legalidad, taxatividad, tipicidad, presunción de inocencia, seguridad jurídica, certidumbre) frente a los nuevos derechos impuestos (necesidad, nuevo tipo penal, seguridad nacional, limitación de derechos constitucionales).

El método, mediante la ponderación, sería determinar si los nuevos derechos son justificados y constitucionalmente válidos para que el Estado pueda limitar los derechos humanos ya reconocidos de los gobernados que no realizan los actos ilícitos previstos como seguridad nacional. Donde incluso, también por error, abstención y la interpretación de la autoridad hacendaria al momento de supervisar las operaciones, se puede caer en la facturación falsa, ya sea por fundamento en la norma constitucional y la infraconstitucional. Hablamos como señala Alexy, de la vaguedad del lenguaje jurídico; conflictos de normas; la obligación de decidir al tenor literal de la norma, frente a derechos humanos inderogables¹⁰.

1. Seguridad nacional

Sobre la reforma ocurrida el 31 de diciembre de 2024, del segundo párrafo del Artículo 19 constitucional, donde se incorpora el texto “y cualquier actividad relacionada con falsos

¹⁰ Alexy, Robert, *Teoría de la argumentación jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*, en capítulo 1 “El problema de la fundamentación de las decisiones jurídicas”, trad. de Manuel Atienza e Isabel Espejo, Lima, Palestra Editores, 2017, pp. 20-40.

comprobantes fiscales, en los términos fijados por la ley", en la iniciativa con proyecto de reforma, su exposición refiere que la prisión preventiva oficiosa como herramienta generó personas *recluidas sin sentencias* y sin derecho a *defender su presunción de inocencia*, como derechos humanos.

También indica la iniciativa, que es una medida "*excepcional*" necesaria para combatir la "delincuencia", ampliando el catálogo de delitos que se consideran graves y ameritan prisión preventiva oficiosa, que no admite interpretación en favor del probable responsable. Señalando que el legislador dejó abierta la interpretación sobre el delito de comprobantes fiscales falsos, cuando señala el propia Artículo 19 constitucional "*y cualquier actividad relacionada con*", su lectura resulta tan amplia que no necesariamente tendría que ver con actos relacionados a defraudación fiscal o actos derivados de los ilícitos indicados en el precepto, sino también a los actos lícitos, que ante la falta de precisión normativa, pueden ubicarse en el supuesto de facturación falsa.

Pero nos podemos hacer el cuestionamiento, la reforma constitucional al Artículo 19 en comento, queda exenta de no considerar los derechos humanos ya reconocidos. La respuesta obvia es no. Porque incluso la INICIATIVA CON PROYECTO DE DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN ARTÍCULOS 16, 17, 19, 20, 21, 107, 115 y 123 de la CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, indicó con relación al Artículo 19, que el régimen constitucional atiende a los instrumentos internacionales de protección de derechos humanos, protegiendo así *la presunción de inocencia y el derecho al debido proceso*¹¹.

Este criterio concuerda con la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en la acción de inconstitucionalidad 130/2019 y su acumulada 136/2019, que consideró que los temas fiscales no deben asimilarse como "*seguridad nacional*"; al estar dirigida ésta a mantener la integridad y estabilidad del Estado como de su población. No debiendo emplearse para justificar cualquier límite que imponga el Estado a las personas. Por lo tanto, señala que dejar la cláusula abierta a la prisión preventiva oficiosa implicaría

¹¹ En la exposición de motivos sobre el Artículo 19 constitucional se motivó la reforma: "De esta manera el régimen constitucional y legal mexicano estaría atendiendo instrumentos internacionales como el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (Artículo 9.3) y recomendaciones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y las observaciones de la Organización de las Naciones Unidas, *Derechos Humanos que protegen la presunción de inocencia y el derecho al debido proceso*. De esta manera permanece la prisión preventiva en nuestro sistema, pero *esta se tendrá que justificar caso a caso en la medida que la libertad de la persona imputada represente un riesgo para la continuidad del proceso, la conservación de pruebas o la seguridad de las víctimas*." p. 17. Revisado el 5 enero de 2026, en: https://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/64/3/2021-02-23-1/assets/documentos/Inic_PRI_Sen_Claudia_Anaya_art_16_17_19_20_21_73_CPEUM.pdf.

que cualquier conducta sea introducida en ese catálogo, además que un tópico fiscal no es de vital importancia para la seguridad nacional¹².

En este primer apartado sobre la seguridad nacional podemos concluir, que el delito incorporado para la prisión preventiva oficiosa relacionada con comprobantes fiscales falsos, contiene la incorporación de un delito penal con todas las limitaciones de derechos humanos, algunos inderogables, contraria a los tratados internacionales y a la propia constitución por lo cual no puede darse en el alcance que fue planteado, lo que actualiza el estudio de proporcionalidad al verse afectados derechos ya reconocidos.

2. *Interés público*

De entrada, surgen dos cuestionamientos, al comprender que los comprobantes fiscales no son tema de seguridad nacional, entonces, ¿el Estado se vería impedido de regular y supervisar su control de los gobernados, para que el gobierno democrático funcione adecuadamente? En consecuencia, ¿las operaciones pactadas por los particulares quedarían sin ser objeto de revisión por la autoridad fiscal, porque no se tratan de temas de seguridad nacional?

Al respecto y contestando estos cuestionamientos, desde mi opinión, tenemos que en el caso existe un error de apreciación por el legislativo al considerar a los comprobantes como temas de "*seguridad nacional*" en la norma constitucional, cuando en realidad es un problema de utilidad pública, la utilización de facturas se trata de actos económicos sociales donde el negocio particular necesariamente debe cumplir y ser supervisado en sus elementos esenciales como una funcionalidad total por el marco legal. En ese sentido, Emilio Betti, señala que los actos privados están determinados por el orden jurídico que les asigna límites e impone cargas, y este orden tiene una función limitadora y ordenadora, dando existencia a aquello que se considera el contenido del negocio jurídico, surgiendo dos partes importantes: el contenido; y los efectos jurídicos del negocio. Quedando supeditado no a lo pactado por las partes, sino a las reglas impuestas por la norma jurídica¹³.

Por lo tanto, a mi consideración, la naturaleza de verificación en relación con los comprobantes fiscales es de interés público. Considerando que, la relación social política en-

¹² Ver sentencia publicada en el DOF, 20 agosto de 2025, consultable en:

https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/proyectos_resolucion_scjn/documento/2022-08/AI%20130-2019%20Proyecto.pdf.

¹³ Betti, Emilio, *La teoría general del negocio jurídico*, en capítulo II "Estructura del negocio jurídico", 2ª. ed., Edición, traducción y concordancias con el Derecho español por Martín Pérez, Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1952, pp. 97-126.

tre ciudadanos y Estado conlleva al ejercicio democrático y reconocimiento de derechos humanos. También existen deberes respecto de los primeros y obligaciones del segundo, como un todo. Por lo tanto, el primero y el segundo se exigen mutuamente actuar para promover el interés público, donde incluso también impera el ejercicio de la ponderación, entre las necesidades públicas y los derechos humanos. Así, la limitación de derechos está encaminada al correcto actuar del Estado y su respeto, y validación debe de ser mutua. Los derechos humanos y el interés público constituyen así la estructura constitucional de los estados democráticos estableciendo y permitiendo su restricción correcta¹⁴.

¿Entonces dentro de la relación, cuál sería la relación adecuada para limitar los derechos ya existentes? La respuesta está en la cláusula restrictiva y en el estudio de la proporcionalidad que lo conforma. Siendo la proporcionalidad el instrumento que debe identificar la importancia del beneficio logrado frente a la vulneración del derecho fundamental, que como hemos expresado en el estudio, por la importancia está la necesidad del Estado de erradicar la conducta de evasión fiscal mediante el uso de comprobantes, contra los derechos limitados de los gobernados como legalidad, taxatividad, tipicidad, etc., algunos de carácter irrenunciable.

Así la proporcionalidad y la correcta aplicación de la cláusula restrictiva constitucional harían adecuado el estado de aplicación sobre los derechos de los individuos. Esta situación ha sido pasada por alto, porque la norma constitucional y la infraconstitucional dejaron de ser proporcionales por la limitación de derechos humanos algunos irrenunciables, frente a la necesidad de erradicar una conducta, convirtiéndose en inconstitucionales, cuando señala la norma constitucional: *Para la interpretación y aplicación de las normas previstas en este párrafo, los órganos del Estado deberán atenerse a su literalidad, quedando prohibida cualquier interpretación análoga o extensiva que pretenda inaplicar, suspender, modificar o hacer nugatorios sus términos o su vigencia, ya sea de manera total o parcial.*

Como hemos analizado existen derechos humanos que están siendo limitados para poder implementar la norma por necesidad del Estado, pero que no podrán hacerse valer o interpretar en términos constitucionales, lo que refleja una contradicción contra la aplicación de tratados internacionales en derechos humanos.

Por lo que respecta a la norma infraconstitucional prevista en el Artículo 29-A del CFF, se dejan de observar derechos humanos inderogables como: legalidad¹⁵, taxativi-

¹⁴ Barak, Aharon, *op. cit.*, p. 192.

¹⁵ De esta forma señala Ponce, citando a Ferrajoli, que: "el principio de estricta legalidad, no basta con que los delitos y las penas estén previstos en una ley formal y material, sino que esta debe ser además sufi-

dad¹⁶, presunción de inocencia, tipicidad, determinación exacta del comportamiento¹⁷ y su imputación, por indicar los derechos observados en primer orden.

En ese sentido, el tribunal europeo de derechos humanos estableció: *“Una norma no puede ser considerada como “jurídica” a menos que sea formulada con suficiente precisión de forma tal que haga posible al ciudadano regular su conducta; él debe ser capaz —con el asesoramiento adecuado de ser necesario— de prever, en un grado razonable conforme a las circunstancias, las consecuencias que puede implicar una acción dada”*¹⁸.

De esta forma, en un análisis al precepto 29-A del CFF, observamos que existen otras figuras ya existentes para considerar que los comprobantes fiscales se presuman falsos. Así cuando se refiere a la realización de actos inexistentes, se ubica en la conducta jurídica del Artículo 69-B del CFF, que contiene ya su propia sanción administrativa y penal. De igual forma, cuando se refiere a operaciones no reales, esta hipótesis está considerada en el Artículo 5o.-A del mismo Código como otra situación jurídica con distintos efectos. De esta forma el Artículo 29-A del CFF, altera la naturaleza de cada figura y confunde hipótesis jurídicas en clara contravención al principio de legalidad, porque tenemos dos hipótesis jurídicas con efectos distintos cada uno, para considerarlos como falsedad de documentos como acto jurídico como nuevo tipo penal. Conforme a lo que hemos analizado, las hipótesis jurídicas sancionatorias con claras definidas por el Artículo 113-Bis del CFF, teniendo: operaciones inexistentes; operaciones falsas; y actos jurídicos simulados; pero la conducta de unas u otras figuras no pueden verse inmersas todas en la conducta prohibitiva de “comprobantes fiscales falsos” del Artículo 29-A del CFF.

Por otra parte, dicha hipótesis habla de la emisión o utilización de comprobantes fiscales falsos, conducta penal que no se encuentra debidamente precisada conforme al criterio citado en el párrafo anterior, si partimos de la base que los comprobantes fiscales tienen el carácter de documentos públicos, al ser certificados como “auténticos” en la plataforma del SAT o terceros autorizados, entonces el documento público no alcanzaría la determinación

cientemente clara, precisa y taxativa, de tal suerte que sus destinatarios puedan conocer, con un grado de previsibilidad razonable, qué conductas están efectivamente prohibidas y cuáles no”.

Ponce Núñez, Carlos G., Kohn Espinosa, Guillermo, *Las garantías penales en el Derecho Constitucional Mexicano*, México, Centro de Estudios Constitucionales SCJN-Ed. Tirant lo Blanch, 2023, p. 66.

¹⁶ La SCJN considera que, el principio impone al legislador la obligación de elaborar las normas penales con un grado de precisión razonable, pero no absoluta, de tal forma que no se incurra en arbitrariedad.

Amparo directo en Revisión 4503/2018, donde se determinó que el elemento normativo “*persona detenida*” contenida en un tipo penal no genera inseguridad jurídica en sus destinatarios.

¹⁷ Jakobs, Günter, *La imputación objetiva en el Derecho Penal*, Argentina, Ed. Ad-Hoc, 1996.

¹⁸ Barak, Aharon, *op. cit.*, p. 144.

de “documento falso” porque nunca fue alterado respecto de su original en los términos de los Artículos 243 y 244 del CPF, por lo tanto existe una falta clara de legalidad puesto que el documento tendría que emitirse y posteriormente modificarse alterando su contenido en cualquiera de sus partes o requisitos de emisión.

La CADH para analizar la proporcionalidad ha establecido los siguientes parámetros: 1. La finalidad de la medida jurídica debe ser compatible con la CADH; 2. Debe ser idónea para cumplir el fin perseguido; 3. Debe ser necesaria, es decir, *absolutamente indispensable para conseguir el fin deseado y que no exista una medida menos gravosa respecto al derecho intervenido*; 4. Debe ser estrictamente proporcional *de forma tal que el sacrificio inherente a la restricción del derecho a la libertad no resulte exagerado o desmedido frente a las ventajas que se obtienen mediante tal restricción y el cumplimiento de la finalidad perseguida*, y 5. Deberá contener una motivación suficiente¹⁹.

Confrontando el principio con la reforma infraconstitucional analizada, tenemos que en análisis inicial solo se cumple parcialmente con algunos puntos en comentario. Porque a pesar de ser necesaria, la medida no resulta menos gravosa, no siendo idónea porque deja en cierta inseguridad jurídica a todos los gobernados, además que existe incompatibilidad con los criterios emitidos por la CADH sobre derechos humanos irrenunciables.

IV. CONCLUSIÓN

Vemos que existe una deficiencia legislativa, porque limita derechos fundamentales constitucionales inderogables en la propia constitución, con la finalidad de tratar de salvaguardar la existencia de legalidad de la norma infraconstitucional.

Tendremos que esperar el desarrollo de las visitas para la revisión de comprobantes fiscales falsos y su tipificación penal, y hacer las defensas adecuadas para ver el análisis constitucional que proceda por la SCJN.

¹⁹ Uribe Granados, Patricia, *op. cit.*, p. 843.

V. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

ALEXY, Robert, *Teoría de la argumentación jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*, en capítulo 1 “El problema de la fundamentación de las decisiones jurídicas”, trad. de Manuel Atienza e Isabel Espejo, Lima, Palestra Editores, 2017.

BARAK, Aharon, *Proporcionalidad. Los Derechos Fundamentales y sus restricciones*, trad. de Gonzalo Villa Rosas, Lima, Palestra Editores, 2021.

BETTI, Emilio, *La teoría general del negocio jurídico*, en capítulo II “Estructura del negocio jurídico”, 2ª. ed., edición, traducción y concordancias con el Derecho español por Martín Pérez, Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1952.

JAKOBS, Günter, *La imputación objetiva en el Derecho Penal*, Argentina, Ed. Ad-Hoc, 1996.

PONCE NÚÑEZ, Carlos G., KOHN ESPINOSA, Guillermo, *Las garantías penales en el Derecho Constitucional mexicano*, México, Centro de Estudios Constitucionales SCJN-Ed. Tirant lo Blanch, 2023.

URIBE GRANADOS, Patricia (coord.), *Convención Americana sobre Derechos Humanos, “Comentario”*, 2ª ed., República Federal Alemana, Ed. Konrad Adenauer Stiftung, 2019.

2. Publicaciones en Internet

<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>.

https://www.corteidh.or.cr/casos_sentencias.cfm.

<https://www.scjn.gob.mx>.

<https://infosen.senado.gob.mx>.