

**ANÁLISIS DE TEMAS SELECTOS DE
DERECHO FISCAL Y PROCESAL FISCAL
EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO**

Análisis de temas selectos de Derecho Fiscal y Procesal Fiscal en el Orden Jurídico Mexicano / coordinadores Arturo Dimas de los Reyes, Humberto Rubén Dragustinovis Perales .—Ciudad de México : Colofón ; Universidad Autónoma de Tamaulipas, 2019.

257 págs. ; 17 x 23 cm.

I. Impuestos – Leyes y legislación – México I. Dimas de los Reyes, Arturo, coord. II. Dragustinovis Perales, Humberto Rubén, coord.

LC: HJ1986.M4 A52

DEWEY: 352.48 A52

Centro Universitario Victoria
Centro de Gestión del Conocimiento. Tercer Piso
Cd. Victoria, Tamaulipas, México. C.P. 87149
consejopublicacionesuat@outlook.com

D. R. © 2019 Universidad Autónoma de Tamaulipas
Matamoros SN, Zona Centro Ciudad Victoria, Tamaulipas C.P. 87000
Consejo de Publicaciones UAT
Tel. (52) 834 3181-800 • extensión: 2948 • *www.uat.edu.mx*

 **Fomento Editorial** Una edición del Departamento de Fomento Editorial de la Universidad Autónoma de Tamaulipas

Edificio Administrativo, planta baja, CU Victoria
Ciudad Victoria, Tamaulipas, México
Libro aprobado por el Consejo de Publicaciones UAT
ISBN UAT: 978-607-8626-68-7

Colofón
Franz Hals núm. 130, Alfonso XIII
Delegación Álvaro Obregón C.P. 01460, Ciudad de México
www.paraleer.com/colofonedicionesacademicas@gmail.com
ISBN: 978-607-635-009-6

Publicación financiada con recurso PFCE 2018

Se prohíbe la reproducción total o parcial de esta obra incluido el diseño tipográfico y de portada, sea cual fuere el medio, electrónico o mecánico, sin el consentimiento por escrito del Consejo de Publicaciones UAT.

Impreso en México • *Printed in Mexico*

El tiraje consta de 300 ejemplares

Este libro fue dictaminado y aprobado por el Consejo de Publicaciones UAT mediante un especialista en la materia. Asimismo fue recibido por el Comité Interno de Selección de Obras de Colofón Ediciones Académicas para su valoración en la sesión del primer semestre 2018, se sometió al sistema de dictaminación a “doble ciego” por especialistas en la materia, el resultado de ambos dictámenes fue positivo.

ANÁLISIS DE TEMAS SELECTOS DE DERECHO FISCAL Y PROCESAL FISCAL EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO

Coordinadores:

Dr. Arturo Dimas de los Reyes
Dr. Humberto Rubén Dragustinovis Perales





Ing. José Andrés Suárez Fernández
PRESIDENTE

Dr. Julio Martínez Burnes
VICEPRESIDENTE

Dr. Héctor Manuel Cappello Y García
SECRETARIO TÉCNICO

C.P. Guillermo Mendoza Cavazos
VOCAL

Dra. Rosa Issel Acosta González
VOCAL

Lic. Víctor Hugo Guerra García
VOCAL

Consejo Editorial del Consejo de Publicaciones de la Universidad Autónoma de Tamaulipas

Dra. Lourdes Arizpe Slogher • Universidad Nacional Autónoma de México | **Dr. Amalio Blanco** • Universidad Autónoma de Madrid, España | **Dra. Rosalba Casas Guerrero** • Universidad Nacional Autónoma de México | **Dr. Francisco Díaz Bretones** • Universidad de Granada, España | **Dr. Rolando Díaz Lowing** • Universidad Nacional Autónoma de México | **Dr. Manuel Fernández Ríos** • Universidad Autónoma de Madrid, España | **Dr. Manuel Fernández Navarro** • Universidad Autónoma Metropolitana, México | **Dra. Juana Juárez Romero** • Universidad Autónoma Metropolitana, México | **Dr. Manuel Marín Sánchez** • Universidad de Sevilla, España | **Dr. Cervando Martínez** • University of Texas at San Antonio, E.U.A. | **Dr. Darío Páez** • Universidad del País Vasco, España | **Dra. María Cristina Puga Espinosa** • Universidad Nacional Autónoma de México | **Dr. Luis Arturo Rivas Tovar** • Instituto Politécnico Nacional, México | **Dr. Aroldo Rodríguez** • University of California at Fresno, E.U.A. | **Dr. José Manuel Valenzuela Arce** • Colegio de la Frontera Norte, México | **Dra. Margarita Velázquez Gutiérrez** • Universidad Nacional Autónoma de México | **Dr. José Manuel Sabucedo Cameselle** • Universidad de Santiago de Compostela, España | **Dr. Alessandro Soares da Silva** • Universidad de São Paulo, Brasil | **Dr. Akexandre Dorna** • Universidad de CAEN, Francia | **Dr. Ismael Vidales Delgado** • Universidad Regiomontana, México | **Dr. José Francisco Zúñiga García** • Universidad de Granada, España | **Dr. Bernardo Jiménez** • Universidad de Guadalajara, México | **Dr. Juan Enrique Marcano Medina** • Universidad de Puerto Rico-Humacao | **Dra. Ursula Oswald** • Universidad Nacional Autónoma de México | **Arq. Carlos Mario Yori** • Universidad Nacional de Colombia | **Arq. Walter Debenedetti** • Universidad de Patrimonio, Colonia, Uruguay | **Dr. Andrés Piqueras** • Universitat Jaume I, Valencia, España | **Dr. Yolanda Troyano Rodríguez** • Universidad de Sevilla, España | **Dra. María Lucero Guzmán Jiménez** • Universidad Nacional Autónoma de México | **Dra. Patricia González Aldea** • Universidad Carlos III de Madrid, España | **Dr. Marcelo Urra** • Revista Latinoamericana de Psicología Social | **Dr. Rubén Ardila** • Universidad Nacional de Colombia | **Dr. Jorge Gissi** • Pontificia Universidad Católica de Chile | **Dr. Julio F. Villegas** • Universidad Diego Portales, Chile | **Ángel Bonifaz Ezeta** • Universidad Nacional Autónoma de México

ÍNDICE

Introducción	9
Capítulo 1. Las fuentes del derecho tributario en México Arturo Dimas de los Reyes (UAT)	11
Capítulo 2. Las contribuciones y las principales figuras tributarias en el Sistema Jurídico Mexicano Humberto Rubén Dragustinovis Perales (UAT)	59
Capítulo 3. Interpretación y aplicación del derecho tributario María Angélica Nava Rodríguez (UAT)	95
Capítulo 4. Consecuencias del incumplimiento tardío o incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas, formales y de forma: accesorios. Conductas consideradas como infracciones y/o delitos fiscales Carmen Leticia Jasso Ramírez (UAT)	145
Capítulo 5. Derechos y garantías de los contribuyentes frente a actuaciones de la administración tributaria Margarita Palomino Guerrero (UNAM)	193
Capítulo 6. Medios de impugnación contra actos tributarios Natalia Romero Nava (UNAM)	231
Conclusiones Generales	255

INTRODUCCIÓN

En la presente obra los autores analizan temas selectos sobre el derecho fiscal y el derecho procesal fiscal mexicano y abordan temas como: las fuentes del derecho fiscal, analizadas desde el punto de vista de los doctrinarios, así como desde la óptica del Poder Judicial de la Federación a través de la jurisprudencia; de igual forma se estudian las contribuciones a las que se encuentran sujetos los gobernados y las principales figuras tributarias en el sistema jurídico mexicano. Se espera brindar a los lectores, tanto a los apasionados con el tema y a quienes recién se aproximan, conocimiento general sobre la materia fiscal y diferentes ópticas del nacimiento de las obligaciones tributarias.

Se aborda la interpretación y aplicación del derecho en materia fiscal, así como las consecuencias del cumplimiento tardío o incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas formales y accesorias, conductas consideradas como infracciones y los delitos fiscales en esta materia; se analiza cada uno de los derechos y las garantías de los contribuyentes frente a las actuaciones de la administración tributaria, ya que los contribuyentes pueden solicitar su respeto a la autoridad fiscal a través de los procedimientos de impugnación previamente establecidos para tal efecto; por último se estudia los medios que tiene a su disposición el contribuyente para impugnar los actos y las resoluciones de las autoridades fiscales, cuando consideren que no se encuentran ajustadas a derecho.

Este trabajo contempla temas relacionados con la parte adjetiva y sustantiva del derecho fiscal mexicano, toda vez que se inicia con las fuentes del derecho fiscal, es decir, se estudia desde el nacimiento de las obligaciones fiscales, hasta terminar con los medios de impugnación, abarcando tanto la parte sustantiva de la materia fiscal y los procedimientos que posee el gobernado para hacer efectiva la protección de sus derechos frente la actuación de las autoridades fiscales.

CAPÍTULO 1

LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN MÉXICO

Arturo Dimas de Los Reyes
Profesor Titular de Derecho Fiscal y Procesal Fiscal
Miembro del Sistema Nacional de Investigadores
Universidad Autónoma de Tamaulipas

SUMARIO:

1. INTRODUCCIÓN. 2. LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO. 2.1 CONSTITUCIÓN FEDERAL. 2.2 LA LEY. 2.3 EL DECRETO LEY. 2.4 EL DECRETO DELEGADO. 2.5 LOS TRATADOS INTERNACIONALES. 2.6 EL REGLAMENTO. 2.7 LAS CIRCULARES Y LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL. 2.8 LA JURISPRUDENCIA. 2.9 LA DOCTRINA. 2.10 LA COSTUMBRE. 2.11 LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. 3. CONSIDERACIONES FINALES. 4. LISTA DE REFERENCIAS.

1. INTRODUCCIÓN

En el presente capítulo analizaremos las fuentes del derecho tributario, su origen y elementos esenciales que comprenden las contribuciones o tributos, y de dónde surgen las definiciones de derecho tributario o derecho fiscal, que en México se utilizan como sinónimos.

Al final del capítulo podremos contestar las preguntas: ¿Cuáles son las fuentes del Derecho tributario? ¿Cuál es el ámbito de las normas reglamentarias en el ámbito tributario? ¿Qué tipos de reglamentos existen? ¿Es factible el decreto-ley en materia tributaria? ¿Cómo incide el principio de reserva de ley en la producción del Derecho Tributario? ¿En qué medida es fuente el Derecho Internacional en el ámbito tributario? ¿Cómo interactúa con el Derecho interno? ¿Existen limitaciones constitucionales en cuanto a la regulación de las figuras tributarias? ¿Pueden las leyes de presupuesto aprobar o modificar tributos?

Se expone la doctrina relativa a las fuentes del derecho en general para posteriormente estudiar cada una de las fuentes de manera particular, en México las fuentes del derecho tributario son: la ley, los tratados internacionales, el reglamento, el decreto de ley y el decreto delegado, la jurisprudencia, las circulares, la doctrina, la costumbre y los principios generales del derecho; figuras que dan nacimiento al conjunto de derechos en favor de los sujetos de la relación tributaria, ya sea de los gobernados como sujetos pasivos o bien del Estado Mexicano como

sujeto activo. Se analizará cada una de ellas y se utilizarán ejemplos, así como tesis y jurisprudencias emitidas por el Poder Judicial de la Federación, para la comprensión de los temas.

2. LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

RAFAEL DE PINA y RAFAEL DE PINA VARA, señalan en relación con las fuentes del derecho:

[...] Esta expresión se emplea para designar el origen del derecho positivo. Éste en realidad, en nuestro régimen jurídico, tiene una sola fuente, la voluntad del legislador. No se debe hablar, por tanto, de fuentes del derecho positivo, sino de fuentes generalmente, se afirma ser fuentes del derecho la ley, la costumbre, los principios generales, etc., pero en realidad, no son tales, sino más exactamente manifestaciones del derecho.¹

En relación con las fuentes del derecho, GARCÍA MÁYNEZ, señala que:

[...] en la terminología jurídica tiene la palabra fuente tres acepciones que es necesario distinguir con cuidado. Se habla en efecto, de fuentes formales, reales e históricas. Por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas; llamamos fuentes reales a los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas; El término fuente histórica, por último, aplicase a los documentos (inscripciones, papiros, libros, etc.), que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes.²

VILLORO TORANZO, señala en relación con las fuentes del derecho en general:

Que la palabra fuentes se usa en sentido metafórico sugiere que hay que investigar los orígenes mismos de donde nace el Derecho, así como hay que remontar la corriente de un río hasta llegar a las fuentes de donde brotan sus aguas.³

De igual forma menciona que si uno se pregunta dónde se encuentra el derecho, puesto que el sistema normativo carece de existencia física, es evidente buscarlo en aquellos documentos históricos que hablan o se refieren al derecho. En el pasado esos documentos eran papiros y pergaminos, inscripciones en estelas o en monumentos arqueológicos, tablillas de arcilla en las que los sumerios, babilonios y asirios estampaban sus leyes y contratos, citas jurídicas contenidas en la literatura

¹ DE PINA, Rafael y otro, *Diccionario de derecho*, 15 ed., Porrúa, México, 1988, pág. 277.

² GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 39 ed., Porrúa, México, pág. 51.

³ VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, 21 ed., Porrúa, México, 2010, págs. 155-157.

latina. En los tiempos modernos son libros, escritos, tratados y periódicos, todos ellos reciben el nombre de fuentes históricas del derecho.

En el derecho mexicano, las fuentes históricas más autorizadas son el Diario Oficial de la Federación, diarios o gacetas de los Estados, Semanario Judicial de la Federación y otras revistas que publican jurisprudencia de diversos tribunales.

En relación a las fuentes formales señala que son las costumbres jurídicas, la legislación, la jurisprudencia, la doctrina, el convenio y en pocos casos la voluntad unilateral; como fuentes formales del derecho señala que son las formas obligadas y predeterminadas que ineludiblemente deben revestir los preceptos de conducta exterior, para imponerse socialmente, en virtud de la potencia coercitiva del derecho, mencionando además que también se ha definido las fuentes formales como procesos de manifestación de normas jurídicas.

En cuanto a las fuentes materiales (que algunos llaman reales), se pueden reducir a dos: una que es conocida por medio de la razón y que llamaremos “ideales de justicia”, y otra que en alguna forma está vinculada a la experiencia y que llamaremos “circunstancias históricas”.

Ahora bien, en relación a la materia fiscal, en México la materia fiscal ha sufrido un sinnúmero de modificaciones, sin embargo, continuamos refiriéndonos a las fuentes en general del derecho que Eduardo García Máynez establecía. Dicha clasificación continúa aplicándose hasta la fecha, aunque su alcance, estudio y análisis ha llegado mucho más lejos que en los tiempos de García Máynez, no obstante los estudiosos de la materia fiscal continúan mencionándolo tal y como lo hace RODRÍGUEZ LOBATO, quien señala que las fuentes del derecho se dividían en tres: fuentes formales, fuentes reales y fuentes históricas; las fuentes formales son los procesos de creación de la norma; las fuentes reales son los factores y elementos que determinan el contenido de las normas y las fuentes históricas son los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes.⁴

CARRASCO IRIARTE, señala como definición de fuentes del derecho fiscal lo siguiente:

En el sistema jurídico de México se pueden considerar las fuentes del derecho tributario siguientes: **la ley, el decreto-ley, el decreto-delegado, el reglamento, la jurisprudencia, la doctrina, los tratados internacionales y los principios generales de derecho.**⁵

⁴ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo., citado por RODRÍGUEZ LOBATO R., *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2014, pág.18.

⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, 3 ed., Oxford, México, 2008, pág. 337.

RODRÍGUEZ LOBATO, señala que en México la única fuente formal en materia fiscal es la ley, y menciona las siguientes como fuentes del derecho fiscal en este orden:

- El decreto ley y el decreto delegado
- Los tratados internacionales
- El reglamento
- Las circulares
- La jurisprudencia
- La doctrina
- La costumbre
- Los principios generales del derecho

En cuanto al anterior orden, ARRIOJA VIZCAÍNO, señala que las fuentes formales del derecho fiscal son las siguientes:

- La Constitución
- El Proceso legislativo y su producto: La ley
- Los Reglamentos Administrativos
- Los Decretos-Ley
- Los Decretos-Delegados
- La Jurisprudencia
- Los Tratados Internacionales
- La Doctrina⁶

Lobato señala como única fuente formal del derecho fiscal la ley, mientras que Arrijoja, señala todas las anteriores. Carrasco Iriarte también señala una relación de las fuentes del derecho fiscal mexicano, sin embargo se considera que Arrijoja realizó un orden de manera jerarquizada, aunque deja fuera a la costumbre y los principios generales del derecho.

En relación con la costumbre Arrijoja afirma que no es fuente del derecho fiscal; de igual forma afirma Carrasco, que ni la costumbre, ni las circulares son fuentes del derecho fiscal; en cuanto a la costumbre señala que dado que solo por ley se crea la obligación de pagar contribuciones y, en relación a las circulares, porque son comunicaciones o avisos de carácter interno que tampoco generan obligaciones de pagar contribuciones. El artículo 35 del Código Fiscal señala que los funcionarios fiscales debidamente facultados podrán dar a conocer a las diversas dependencias los criterios que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones contra los particulares

⁶ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo., *Derecho Fiscal*, Themis, México, 2014, pág. 32

y únicamente se derivarán derechos a favor de estos, cuando las circulares que contienen dichos criterios se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Coincidimos en que la costumbre no puede ser aplicada en materia de contribuciones y por lo tanto no puede ser fuente del derecho fiscal. Sin embargo, en materia procedimental sí puede ser aplicada como fuente del derecho fiscal. Respecto de las circulares, se considera que son fuentes del derecho fiscal, puesto que pueden otorgar derechos a los gobernados, mediante notificación publicada en el Diario Oficial de la Federación.

Cabe señalar que la autoridad fiscal no las denomina circulares, sino que les da el nombre de “criterios” o “normatividad”, cuando se trata de instrucciones internas y “disposiciones administrativas generales” cuando se dirigen tanto a funcionarios de la administración como a los gobernados; la legislación tributaria obliga a publicarlas en el Diario Oficial de la Federación.

2.1 CONSTITUCIÓN FEDERAL

La principal fuente formal o columna vertebral de las contribuciones es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, norma suprema de México y a través de la cual nace el Derecho Fiscal Mexicano, al ser nuestra ley extraordinaria, nuestra ley primigenia, nuestra máxima legislación que regula los derechos de los gobernados, así como la constitución del Estado Mexicano; lo anterior se afirma con base en lo establecido en el artículo 133 de nuestra carta magna que señala lo siguiente:

[...] Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.⁷

El anterior artículo otorga fundamento a la supremacía de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con otras legislaciones o normas que regulen la administración o derecho Mexicano. Con base en esa supremacía, es el único ordenamiento legal que puede dar origen a la obligación tributaria, así como la fuente formal del derecho fiscal mexicano.

⁷ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2017*, recuperada de: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150917.pdf: el 31 de julio de 2018 a las 10:20 horas.

Es esa misma legislación que da origen a las obligaciones de los mexicanos para tributar con la finalidad de contribuir al gasto público de nuestro país y señala los principios rectores que deben contener las contribuciones para ser consideradas constitucionales, es decir, emitidas dentro del marco constitucional mexicano; el artículo 31, fracción IV establece lo siguiente:

[...] Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.⁸

Del dispositivo legal 31, fracción IV, se desprenden los principios que rigen la materia tributaria:

- Generalidad
- Obligatoriedad
- Gasto Público
- Proporcionalidad
- Equidad
- Legalidad
- Principio de reserva de ley

El principio de **Generalidad**, consiste en que todos los mexicanos estamos obligados a contribuir para el gasto público.

Adolfo Arrijo Vizcaíno hace una aclaración y distingue perfectamente entre el principio de uniformidad y el de generalidad, señalando lo siguiente:

[...] Al hablar de generalidad en su acepción jurídica, tenemos por fuerza que formular una importante distinción entre este concepto y el de uniformidad, con el que, indebidamente pero con gran frecuencia, suele confundírsele. Distinción que es de gran trascendencia para la aplicación a casos concretos de las normas jurídico-tributarias. Así, se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por eso se afirma que las leyes van dirigidas a “una pluralidad innominada de sujetos”; o sea, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos. En cambio, una disposición es uniforme cuando debe aplicarse por igual y sin distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita.

⁸ *Ibidem*.

Establecido lo anterior, estimamos que el principio de generalidad tributaria puede enunciarse diciendo que, solo están obligados a pagar tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generados de los tributos o contribuciones de que se trate.⁹

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente tesis en relación con el principio de generalidad:

[...] Novena Época; Núm. de Registro: 168160; Instancia: Primera Sala; Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXIX, Enero de 2009; Materia: Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a. X/2009; Página: 547.

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA

Conforme al principio de generalidad tributaria, cuando una persona reúne las condiciones relativas a la obligación de contribuir al gasto público, debe tributar sin importar cuál sea su sexo, nacionalidad, edad, naturaleza jurídica, categoría social o preferencia ideológica, entre otros criterios; sin embargo, afirmar que todas las personas deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa que legitima la obligación tributaria es la existencia de capacidad idónea para tal fin, parámetro que debe entenderse vinculado con lo que se ha denominado “mínimo vital” o “mínimo existencial”, y que se ha establecido en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como una garantía fundada en la dignidad humana, configurada como el requerimiento de que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática. En ese sentido, cuando el legislador reconoce un nivel de renta o patrimonio -o, de ser el caso, alguna definición de consumo- que debe liberarse de la obligación tributaria, no se configura una excepción real al principio de generalidad, pues debe admitirse que las personas cuyos niveles de ingreso o patrimonio apenas resultan suficientes para subsistir no deberían verse conminadas a aportar cantidad alguna a título de contribuciones, pues ello sólo agravaría su ya precaria situación, lo cual no es la intención de una

⁹ Op cit., Nota 6, págs. 280-281.

obligación fundada en un deber de solidaridad entre los gobernados. Con base en lo anterior, puede afirmarse que la exclusión de la imposición al mínimo vital permite cumplir con el principio de generalidad, al posibilitar que todas las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, excepto aquellas que, al no contar con un nivel económico mínimo, deben quedar al margen de la imposición.¹⁰

Novena Época; Núm. de Registro: 168127; Instancia: Primera Sala; Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXIX, Enero de 2009; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a. IX/2009; Página: 552

GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO

Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo

¹⁰ *Jurisprudencia Suprema Corte de Justicia de la Nación*, recuperado de <http://sjf.scjn.gob.mx/iusElectoral/paginas/tesis.aspx>; el 30 de julio de 2018 a las 21:00 horas.

cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones.¹¹

El artículo 31, fracción IV constitucional establece la **obligatoriedad** para todos los mexicanos que se encuentren en las hipótesis normativas señaladas en las legislaciones fiscales de contribuir al gasto público, de acuerdo con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que establece la relación tributaria, es decir el conjunto de derechos y obligaciones para ambos sujetos al llevarse a cabo o materializar las hipótesis establecidas en las leyes fiscales. Las contribuciones se causan cuando se lleva a cabo el supuesto jurídico o de hecho, realizado por el contribuyente.

Las contribuciones son el género, mientras que los impuestos son una especie de contribución; la obligatoriedad del pago de los impuestos es una imposición del Estado a sus gobernados.

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación señala que las contribuciones se clasifican en impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social, que a diferencia de los impuestos, son contraprestaciones, es decir, al realizar su pago el contribuyente obtiene algo a cambio, por ejemplo, paga sus derechos para obtener un pasaporte, paga sus aportaciones de seguridad social y obtiene servicio médico o vivienda, y al pagar sus contribuciones de mejoras se le pavimenta la calle, se realizan banquetas, alumbrado, drenaje, todos esos servicios que se diferencian del pago de impuestos, en cuanto a que no se obtiene un servicio o beneficio inmediato y directo.

¹¹ *Ibidem*

El principio de vinculación al gasto público, consiste en que todas las contribuciones que establezca el Estado Mexicano serán utilizadas para sufragar el gasto público, por el contrario, si una contribución se utiliza para sufragar gastos que no se encuentren dentro del gasto público, resultaría inconstitucional al violar el multicitado artículo 31 en su fracción IV, resultando procedentes los medios de impugnación que pudiera interponer el contribuyente.

Es importante resaltar que las autoridades de la Administración no pueden desviar los ingresos tributarios que recauden, toda vez que al hacerlo estarían violando el citado principio, encuadrando su conducta en una responsabilidad administrativa e incluso en una responsabilidad penal.

El Estado debe aplicar todas las contribuciones que recaude, en el ejercicio fiscal de que se trate, a sufragar el gasto público, entendiéndose por éste no solamente lo señalado en el presupuesto de egresos, sino todo aquello que tenga que ver con el citado gasto público y en beneficio de la colectividad, la Suprema Corte de la Nación para tal efecto emitió la siguiente jurisprudencia:

[...] Novena Época; Núm. de Registro: 161306; Instancia: Primera Sala; Tesis Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXXIV, Agosto de 2011
Materia(s): Constitucional; Tesis: 1a. CXLIX/2011; Página: 225.

Gasto público. Alcance del principio relativo

Desde el punto de vista constitucional, el principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está referido al destino o fin del gasto público, pero no a su uso, ya que de aceptarse esto último, en sede constitucional tendría que analizarse no solamente si en la ley de la materia se establece la satisfacción de necesidades sociales o colectivas, o de las atribuciones del Estado, sino también el uso, ejercicio o programación del gasto, alcance que no tiene dicho principio constitucional.

Novena Época; Núm. de Registro: 177017; Instancia: Primera Sala; Tesis Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXII, Octubre de 2005
Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a. CXXIII/2005; Página: 696

DESTINO DEL GASTO PÚBLICO. LA CARACTERÍSTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PÚBLICA QUE LO OPERE

El hecho de que se esté ante un impuesto de carácter federal no implica que su destino tenga que ser también “federal”, pues lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe es que las contribuciones se destinen al gasto público que pueden realizar tanto la Federación como los Estados de la República o los Municipios, esto es, no puede entenderse que el “gasto público” se asocie exclusivamente con la Federación, sin que los Estados o los Municipios sean considerados como sus destinatarios. Por tanto, la nota que define el principio tributario de destino al gasto público la constituye su objeto material, es decir, la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, y no el tipo de entidad pública -Federación, Estados o Municipios-, que lo opere.¹²

En cuanto al principio de proporcionalidad y equidad, el mismo artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal establece que debemos contribuir de manera proporcional y equitativa según dispongan las leyes. En relación con estos principios ha existido mucha polémica sobre si se trata de dos principios separados o si se trata de un solo principio. En México existen esas dos corrientes, sin embargo, la Suprema Corte de la Nación expresa y determina qué debe entenderse por cada uno de estos principios, y cuándo existe su violación por las autoridades.

Adolfo Arrijo Vizcaíno, señala que:

[...] el principio de proporcionalidad implica, por una parte que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a las de medianos y reducidos recursos, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.¹³

Los contribuyentes que obtengan mayores ingresos deberán pagar una mayor contribución, de la mano del principio de justicia, ya que es justo que pague más quien gana más.

¹² *Ibidem*.

¹³ *Op cit.*, nota 6, pág. 290.

En relación al principio de equidad, y el principio de proporcionalidad, es justo que el pago de contribuciones sea equitativo, que se dé un trato igual a los contribuyentes que se encuentren en la misma situación jurídico-fiscal, y de igual manera se trate diferente a los que tengan diferentes situaciones fiscales.

Hablar de equidad tributaria nos lleva al principio teórico de Adam Smith de igualdad. Ante la misma ley, todos los sujetos pasivos de la relación tributaria que se encuentren en las mismas condiciones deben recibir un trato igualitario para evitar algún tipo de discriminación.

Es importante señalar las diferencias que menciona Arrijoja, entre proporcionalidad y equidad tributaria:

1. Mientras el principio de proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación, el de equidad se refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.
2. El principio de proporcionalidad está vinculado con la economía general del país, en cambio el de equidad se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la ley fiscal.
3. La proporcionalidad atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias; en tanto que el principio de equidad se ocupa de los demás elementos del tributo, con exclusión precisamente de las cuotas, tasas o tarifas.
4. El principio de proporcionalidad debe inspirarse en criterio de progresividad; el de equidad se basa siempre en una noción de igualdad.
5. La proporcionalidad persigue la implantación de la justicia en todo el sistema tributario nacional, en cambio la equidad es, por excelencia, la aplicación de la justicia a casos concretos.
6. La proporcionalidad busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de medianos y reducidos recursos; por su parte, el principio de equidad implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.
7. La proporcionalidad existe en función de la percepción de ingresos, utilidades o rendimientos y en función de la existencia de fuentes de riqueza gravables; por el contrario el principio de equidad exclusivamente trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y de que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente.
8. El principio de proporcionalidad regula la capacidad contributiva de los ciudadanos; el de equidad atiende preferentemente a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones.

9. Mientras el principio de proporcionalidad se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos, el de equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio en sí.

10. Finalmente, cabe señalar que mientras que el principio de proporcionalidad opera en atención a la capacidad contributiva de cada contribuyente, lo que motiva que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores tributos; el de equidad sólo opera con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo tributo, deben tener igual situación frente a la ley que lo establece, en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas.¹⁴

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la siguiente jurisprudencia en relación con el principio de proporcionalidad:

[...] Novena Época; Núm. de Registro: 184291; Instancia: Pleno Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XVII, Mayo de 2003

Materia(s): Administrativa; Tesis: P./J. 10/2003; Página: 144

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación

¹⁴ Ídem, págs. 299-300.

o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.¹⁵

La proporcionalidad y equidad son dos principios cuya finalidad es diferente aún y cuando ambos se deben encontrar apegados al principio de justicia.

Principio de legalidad. Este principio consiste en que todos los actos de las autoridades deben estar regidos con base en el derecho, partiendo desde la Constitución Federal, y ajustando su actuación a los principios constitucionales, a los tratados y a las leyes y normas de carácter fiscal aplicables al caso concreto. Como ejemplo, se señalan algunas jurisprudencias:

[...] Novena Época; Núm. de Registro: 174070; Instancia: Pleno Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXIV, Octubre de 2006; Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: P./J. 106/2006: Página: 5

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO

El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio

¹⁵ Op cit., nota 10.

de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.¹⁶

Décima Época; Núm. de Registro: 2004260; Instancia: Segunda Sala Tesis Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Libro XXIII, Agosto de 2013, Tomo 2; Materia(s): Constitucional Tesis: 2a. LXII/2013 (10a.); Página: 1325.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA BASE GRAVABLE DE LAS CONTRIBUCIONES

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de legalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que los tributos se prevean en la ley y, de manera específica, sus elementos esenciales, para que el sujeto obligado conozca con certeza la forma en que debe cumplir con su obligación de contribuir a los gastos públicos y no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras. En tal sentido, para verificar si determinada prestación pública patrimonial viola el mencionado principio por considerar que su base gravable no está debidamente establecida, debe partirse del análisis de la naturaleza jurídica de la contribución relativa, pues si constituye un gravamen de cuota fija puede prescindirse de ese elemento cuantificador del tributo, sin que ello implique una violación al indicado principio de justicia fiscal, al ser la propia ley la que proporciona la cantidad a pagar, por lo que el gobernado conocerá en todo momento la forma en que debe contribuir al gasto público; en cambio, si se trata de un impuesto de cuota variable, debe verificarse que el mecanismo conforme al cual se mide o valora la capacidad contributiva descrita en el hecho imponible, no dé margen al comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades exactoras, sino que genere certidumbre al causante sobre la forma en que debe

¹⁶ *Ibidem*.

cuantificar las cargas tributarias que le corresponden, independientemente de que el diseño normativo pueda infringir algún otro postulado constitucional.

Principio de reserva de ley. El artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para el gasto público, conforme a las leyes fiscales respectivas. Esta afirmación refuerza lo que establece nuestra constitución federal, toda vez que los mexicanos estamos obligados a contribuir para sufragar los gastos públicos de acuerdo a lo que dispongan las leyes, puesto que Si ya la Constitución Federal, en su artículo 31, fracción IV, señala que todas las contribuciones para que se consideren constitucionales deben estar establecidas en una ley, no es necesario que se establezcan en el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación. En materia tributaria, no puede existir una contribución sin una ley que sustente y regule un impuesto. El legislador crea, por mandato constitucional, la ley tributaria y sus elementos. Existen materias que se encuentran reservadas a una ley, es decir, no se crea una ley para sustentar y regular un impuesto, porque es capricho del legislador; sino que éste solamente cumple con un mandato constitucional que establece que la materia tributaria debe estar reservada a una ley, es decir no puede existir una contribución si no existe una ley que la regule, así como sus elementos.

En México se confunde el principio de legalidad con el principio de reserva de ley, sin embargo, el principio de reserva de ley forma parte del principio de legalidad.

Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, establecen que:

[...] la reserva de ley es una institución propia del derecho constitucional y que no puede concebirse fuera de una constitución escrita que cuente con medios de control de la constitucionalidad de las leyes y normas de carácter general, es decir, que el principio de reserva de ley es un principio vivo por lo que debe ser posible su exigencia ante el Tribunal Constitucional. Ambos requisitos se cumplen efectivamente en nuestro país en la materia tributaria, con la reserva de ley que realiza el artículo 31, fracción IV, así como en el amparo contra leyes previsto por los artículos 103 y 107, todos ellos constitucionales.

El contenido de la reserva de ley consiste, pues, en que por medio de un mandamiento constitucional se reserva al legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de esta materia; la reserva de ley constituye una norma competencial que entrega a la potestad legislativa del Estado el control de una materia, por lo tanto, al mismo tiempo de que constituye una prerrogativa, lleva implícita una obligación para el legislador.¹⁷

¹⁷ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, Porrúa, México, 2001, pág. 67.

En México, aún y cuando se confunde al principio de reserva de ley con el principio de legalidad, sí resulta aplicable en la práctica y es una fuente del derecho fiscal muy importante, toda vez que funcionan de acuerdo al momento económico en que nos encontremos y les da certeza jurídica respetando, ante todo, el principio constitucional de certeza jurídica de la actuación de las autoridades a los gobernados contribuyentes o sujetos pasivos de la relación tributaria.

Algunos estudiosos del derecho tributario han señalado que la reserva de ley puede ser absoluta o relativa, absoluta cuando la materia tributaria debe estar contenida dentro de la ley, es decir no hay excepciones, sin embargo es importante señalar que en México la reserva de ley es relativa, ya que no en todos los casos debe estar establecido en una ley.

Una vez analizado el artículo 31, fracción IV constitucional, fuente original del derecho positivo tributario, así como los principios rectores de la materia tributaria que se encuentran inmersos en dicha fracción, estudiaremos las fuentes del derecho tributario, iniciando con la ley especial.

2.2 LA LEY

La creación de la ley fiscal siempre corresponde a la Cámara de Diputados, donde se inicia la discusión para su aprobación. La Cámara de Senadores funge como cámara revisora, ya que en materia fiscal no puede operar como cámara de origen.

No obstante que la creación de la legislación fiscal le corresponde al poder legislativo, la constitución federal en su artículo 89, fracción I, otorga facultad reglamentaria al ejecutivo federal para facilitar la aplicación de las legislaciones fiscales, ello a través de las facultades que se encuentran conferidas de manera expresa para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con apoyo del Servicio de Administración Tributaria, para llevar a cabo la ejecución de las legislaciones fiscales.

El ejecutivo, además de aprobar y publicar la ley emitida por el legislativo en materia fiscal, se encarga de crear el reglamento respectivo. Por ejemplo: El Código Fiscal Federal, la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la Ley de Impuesto al Valor Agregado, y todas las legislaciones fiscales.

Dada la circunstancia anterior, puede existir contradicción entre ambos instrumentos legales; entre la ley fiscal y su reglamento. Al existir algún conflicto, quien se ve afectado por la contradicción en la ejecución, puede interponer un medio de defensa para impugnar la aplicación o regulación establecida en dichos instrumentos. Incluso, interponer un juicio de amparo cuando considere que se viola un derecho humano reconocido en la constitución federal.

No obstante lo anterior, el 10 de junio de 2011, se llevó a cabo una reforma trascendental en la constitución política federal, para la protección de los derechos humanos de los gobernados, estableciéndose el principio pro persona, y señalando en el artículo 1 de dicho ordenamiento jurídico que: “las normas relativas a los derechos humanos se interpretaran de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia”.¹⁸

En relación al referido principio pro persona, se han emitido tesis jurisprudenciales en el sentido de determinar la legislación aplicable, cuando exista la opción de poder aplicar la constitución federal o algún tratado internacional, como la registrada con el siguiente rubro “*principio pro persona. Criterio de selección de la norma de derecho fundamental aplicable*”. Y dentro de cuyo texto entre otras cosas señala que, en el supuesto de que un mismo derecho fundamental esté reconocido en las dos fuentes supremas del ordenamiento jurídico, a saber, la Constitución y los tratados internacionales, la elección de la norma que será aplicable -en materia de derechos humanos-, atenderá a criterios que favorezcan al individuo o lo que se ha denominado principio pro persona, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1o. constitucional. Según dicho criterio interpretativo, en caso de que exista una diferencia entre el alcance o la protección reconocida en las normas de estas distintas fuentes, deberá prevalecer aquella que represente una mayor protección para la persona o que implique una menor restricción. En esta lógica, el catálogo de derechos fundamentales no se encuentra limitado a lo prescrito en el texto constitucional, sino que también incluye a todos aquellos derechos que figuran en los tratados internacionales ratificados por el Estado mexicano.¹⁹

Si bien es cierto que la ley es la fuente formal por excelencia, también es cierto que no puede tener un alcance y aplicación infinita, por ello se le establecen límites. En esta materia Raúl Rodríguez Lobato expresa que los límites son:

- a) Espacial
- b) Temporal
- c) Constitucional.

a) Límite espacial

Sonia Venegas, señala que

[...] el principio de territorialidad refleja la noción de soberanía de un ordenamiento sobre un determinado espacio territorial. Las leyes

¹⁸ Op cit., nota 7.

¹⁹ Décima época, número de registro 2002000, primera sala, jurisprudencia, semanario judicial de la federación y su gaceta, libro XIII, octubre de 2012, tomo 2, materia constitucional, tesis 1ª./j.107/2012 (10ª), página 799.

tributarias se aplicarán solo en el territorio competencial del poder público que les dio origen.²⁰

Raúl Rodríguez, señala que: “el límite espacial de la ley fiscal se refiere al territorio en el cual la ley se aplica y produce sus efectos, es decir la zona o área de vigencia”.²¹

Para tal efecto el artículo 8 del Código Fiscal de la Federación, establece que: “Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial”.²²

El artículo 42 constitucional señala lo que comprende el territorio nacional:

[...] I. El de las partes integrantes de la Federación; II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes; III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico; IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional y las marítimas interiores, y VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.²³

La legislación tributaria tiene un límite, es decir, no puede aplicarse fuera del territorio nacional, atendiendo al poder soberano que tiene el estado mexicano, éste debe ser ejercido dentro de su territorio. En el caso de que un ciudadano mexicano busque la protección de sus derechos que considere que le han sido vulnerados, tiene que acudir a las normas legales mexicanas, sin embargo si dichos derechos son en el extranjero, tendría que recurrir a los tratados internacionales -que constituyen otra fuente del derecho fiscal- que México haya suscrito con los países extranjeros.

b) Límite temporal

El límite temporal de la ley se divide en límite temporal constitucional de acuerdo a lo establecido en el artículo 73 y 74 de la Constitución Federal, y en límite temporal legal de acuerdo a lo señalado en el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto al límite temporal, Lobato expresa:

²⁰ VENEGAS, Sonia, “Derecho Fiscal”, Oxford, México, 2016, pág. 69.

²¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2014, pág. 32.

²² FISCO AGENDA, *Código Fiscal de la Federación*, ediciones fiscales ISEF, S. A., México, 2017, pág. 5.

²³ ANDRADE SÁNCHEZ, Eduardo, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2017 comentada*, 3 ed., Oxford, México, 2017, pág. 146.

El límite temporal de la ley fiscal, consiste en el periodo previsto para que el tributo esté en vigor y, por lo tanto, la ley que lo establece tenga aplicación, así como el momento previsto para que la ley que lo establece entre en vigor.²⁴

En México ese límite temporal lo establece la constitución federal -límite temporal constitucional- y también en el Código Fiscal de la Federación -límite temporal legal-, como se puede apreciar a continuación: “Artículo 73. El Congreso tiene facultad: VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”. Artículo 73, fracción VII, de la constitución federal, establece la facultad del congreso para imponer las contribuciones necesarias para sufragar el gasto público, asimismo el artículo 74, fracción IV, establece:

[...] Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:
IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos. El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.²⁵

La vigencia de la ley tributaria es anual, su límite de aplicación corresponde al ejercicio fiscal para el cual fue creado, toda vez que para el siguiente ejercicio fiscal se debe aprobar otra, denominándose a esta vigencia constitucional.

El artículo 7 del Código Fiscal de la Federación, establece el límite temporal legal:

[...] Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.²⁶

²⁴ Op cit., nota 20, pág. 32.

²⁵ Op cit., nota 7.

²⁶ Op cit., nota 21, pág. 5.

La ley fiscal solamente se puede aplicar cuando sea obligatoria, es decir, al día siguiente de publicada en el Diario Oficial de la Federación, no antes, ese es el límite que tiene la legislación fiscal en México y que se denomina vigencia ordinaria.

Parece sencilla esta clasificación, sin embargo existen problemas de aplicación, por ejemplo, en el supuesto de que el Congreso de la Unión no apruebe la ley de ingresos, así como las legislaciones fiscales y sus contribuciones, el país se quedaría sin contribuciones qué cobrar, sin embargo en la práctica podemos observar que dicha ley de ingresos es autorizada incluso en los últimos días del mes de diciembre de cada año.

De igual forma se presentaría un problema en la emisión de las legislaciones tributarias y su posterior corrección debido a algún error, lo que conocemos como fe de erratas, sin embargo si esta corrección afectase a los gobernados, debiese ser publicada en el Diario Oficial de la Federación y ser obligatoria como lo señala la legislación fiscal y no de manera retroactiva a la fecha en que se publicó la ley.

c) Límite constitucional

La constitución establece límites a las leyes fiscales especiales, ya que no se puede legislar para su creación contrariando lo expresado en la constitución federal, y para ello es necesario analizar algunos principios que se encuentran en nuestra carta magna, por ejemplo, el principio de irretroactividad, principio de debido proceso, la garantía de audiencia el derecho de petición, también los principios rectores de la materia fiscal analizados a profundidad en otro capítulo del presente libro, por lo que solamente retomaremos los que hemos precisado con antelación.

En cuanto a la **irretroactividad** de las normas jurídicas, éstas tienen una vigencia o vida que nace cuando se promulga y publica una legislación y termina cuando se abroga, por lo que, cuando se promulga una ley, se convierte en obligatoria para todos los gobernados, con la finalidad de regular situaciones futuras, por lo tanto, no debe operar hacia situaciones pasadas, ya que jurídicamente no puede ser que una ley que se esté emitiendo pretenda regular situaciones pasadas, sin embargo la retroactividad de la ley sí es posible si no afecta a persona alguna, ya sea física o moral.

Ahora bien, al efecto el artículo 14 constitucional establece que “a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”;²⁷ significa que se puede dar efecto retroactivo a una ley, si es favorable; el especialista Raúl Rodríguez Lobato, afirma que en materia fiscal no opera el principio de retroactividad de la ley en materia de contribuciones, sin embargo, sí opera en la parte de los delitos fiscales, una rama del derecho penal fiscal, pero no en materia de determinación de contribuciones.

²⁷ Op cit., nota 7.

2.3 EL DECRETO LEY

El decreto ley es “una disposición de carácter general redactada en forma de decreto, pero de contenido que normalmente sería propio de la ley, dictada por el poder ejecutivo en circunstancias excepcionales y previa la autorización del poder legislativo”.²⁸

Delgadillo señala que:

[...] aquellos ordenamientos que se han denominado decreto ley, por tratarse de preceptos que materialmente son legislativos pero que por disposiciones constitucionales usualmente llamadas “facultades extraordinarias”, los puede expedir el ejecutivo, no tiene en nuestro sistema jurídico ninguna justificación para ser denominados decretos-ley, ya que el hecho de que los expida el ejecutivo con autorización constitucional no impide su carácter general y obligatorio, ya que en todo caso serán leyes del ejecutivo, puesto que la constitución en ninguna parte hace referencia a ellos.²⁹

Arrijo, afirma que:

[...] el propósito perseguido por el artículo 29 constitucional es el dotar al ejecutivo de los medios y elementos indispensables para hacer frente rápida y fácilmente a un grave estado de emergencia que amenace seriamente la paz pública y la estabilidad social; y que el estado de emergencia reclama la adopción de medidas directas y eficaces que permitan la solución inmediata de los delicados problemas que lo hayan provocado e implica la suspensión temporal de los procedimientos normales de expedición y aplicación de las leyes, para dar paso a una legislación de excepción, cuya vigencia deberá encontrarse limitada a la duración del propio periodo de emergencia; y esa legislación de emergencia debe provenir de un órgano dotado de amplias capacidades de decisión y ejecución, ya que de otra forma, le Estado no contaría con los medios y arbitrios para restaurar con rapidez la estabilidad y la paz pública.³⁰

En relación a lo expresado por Delgadillo Gutiérrez, es importante señalar que hablamos de un decreto ley cuando la constitución federal autoriza al ejecutivo, ante situaciones especiales graves y para mantener la tranquilidad y paz en la Nación, la emisión de disposiciones transitorias para hacer frente al problema que se esté presentando. Para tal efecto el artículo 29 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

²⁸ Op cit., nota 1, pág. 209.

²⁹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis H., “principios de derecho tributario”, 5a ed., Limusa, México, 2011, pág. 83.

³⁰ Op cit., nota 6, págs. 64-65.

[...] En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, con la aprobación del Congreso de la Unión o de la Comisión Permanente cuando aquel no estuviere reunido, podrá restringir o suspender en todo el país o en lugar determinado el ejercicio de los derechos y las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la restricción o suspensión se contraiga a determinada persona. Si la restricción o suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación; pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará de inmediato al Congreso para que las acuerde. En los decretos que se expidan, no podrá restringirse ni suspenderse el ejercicio de los derechos a la no discriminación, al reconocimiento de la personalidad jurídica, a la vida, a la integridad personal, a la protección a la familia, al nombre, a la nacionalidad; los derechos de la niñez; los derechos políticos; las libertades de pensamiento, conciencia y de profesar creencia religiosa alguna; el principio de legalidad y retroactividad; la prohibición de la pena de muerte; la prohibición de la esclavitud y la servidumbre; la prohibición de la desaparición forzada y la tortura; ni las garantías judiciales indispensables para la protección de tales derechos.³¹

Del análisis del anterior precepto se desprende que como afirma Delgadillo Gutiérrez, no se establece de manera expresa que dicho artículo se refiera a un decreto ley, ni en parte alguna de la constitución hace referencia a dicho decreto, porque si bien es cierto, hace referencia a la palabra decreto, no se encuentra la palabra ley, sin embargo dicho decreto emitido por el ejecutivo tiene fuerza de ley, es general y obligatorio, contrario a lo que afirma Delgadillo, sí existe una justificación para llamarlos decretos ley, si bien es cierto no de manera expresa en la constitución federal, sí desde las legislaciones secundarias, y no se pueden considerar solamente leyes del ejecutivo, ya que no cuenta con todo ese procedimiento de creación de una ley. Arrijoja considera que ante una situación de emergencia, debe existir un procedimiento que se deba seguir por una autoridad facultada para tomar decisiones de manera rápida y que pueda estar en condiciones de restaurar nuevamente la paz al país.

³¹ Op cit., nota 7.

2.4 EL DECRETO DELEGADO

Delgadillo Gutiérrez expresa el concepto de decreto:

[...] Cuando hablamos de “decreto”, se nos presenta la imagen de una orden o una instrucción que tiene un contenido delimitado a aspectos particulares; mientras que la ley se refiere a un objeto general, el decreto solo comprende una materia en particular y puede ser expedido tanto por el legislativo como por el ejecutivo.³²

Hugo Carrasco, señala que decreto ley o decreto delegado:

[...] es un acto formalmente ejecutivo y materialmente legislativo. Emitido por el ejecutivo cuando esté en circunstancias extraordinarias, establece directamente contribuciones en los términos de ley marcial respectiva o en los casos del impuesto al comercio exterior en que el ejecutivo federal aumenta, disminuye o suprime las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el Congreso de la Unión, y crea otras, o restringe o prohíbe las importaciones y el tránsito de productos, artículos y demás efectos, la estabilidad de la producción nacional o para lograr cualquier otro fin que beneficie a la nación.³³

Arrijoja, menciona que los decretos delegados pueden definirse como:

[...] las leyes expedidas en forma directa y personal por el presidente de la república, sin que medie una previa declaratoria de suspensión de garantías individuales, bajo el formato de decretos, en virtud de delegación expresa de facultades operaba en su favor por el Congreso Federal, en acatamiento de un mandato constitucional, sobre determinadas materias relacionadas con el comercio exterior y con la economía nacional.³⁴

De igual forma afirma que reciben el nombre de decretos delegados porque las leyes que en ellos se contienen son emitidas con el carácter de decreto presidencial y porque deben su existencia a una delegación de facultades legislativas, efectuadas a beneficio del titular del ejecutivo; y que se distinguen de los decretos ley en que se pueden emitir en cualquier tiempo, es decir su expedición no requiere de una previa declaración de un estado de emergencia.

El decreto delegado, sin duda es una fuente del derecho tributario, ya que a través de él se cran contribuciones al comercio exterior, las cuales se encuentran

³² Op cit., nota 28, pág. 83.

³³ CARRASCO IRIARTE, H., *Derecho Fiscal I*, Iure Editores, México, 2011, pág. 6.

³⁴ Op cit., nota 6, págs. 67-68.

contempladas en un decreto y no dentro de una ley como lo establece el principio de legalidad o reserva de ley, por ello el principio de reserva de ley no es absoluto, sino relativo, porque en estos casos las contribuciones al comercio exterior que se establezcan tienen fuerza de ley aún y cuando no fue el poder legislativo quien las creó, sin embargo su actuación es legal y dicha contribución creada es legal y obligatoria, ya que se le faculta a través de la ley de ingresos de la federación, para ejercer la potestad establecida en el artículo 131, segundo párrafo constitucional, como veremos a continuación.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el segundo párrafo del artículo 131, expresa lo siguiente:

[...] El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.³⁵

Como se puede observar del análisis del numeral antes transcrito, los decretos delegados los emite el ejecutivo federal, pero solamente en caso de que exista peligro de que se afecte la economía nacional, se enfoca en el comercio exterior, a diferencia del decreto ley que trata de proteger la paz pública de nuestra nación, aquí lo que se pretende es proteger la economía nacional, desde hace tiempo tan debilitada que se encuentra en peligro permanente y debe enfrentarse de manera urgente e inmediata por el ejecutivo federal; por lo anterior se afirma que es una fuente del derecho tributario.

Como se puede observar de la transcripción del artículo 131 constitucional en la parte relativa a los decretos, así como lo expresado por el anterior estudioso de la materia tributaria, no es a capricho del ejecutivo que puede emitir decretos delegados, sino que para que nazca esa facultad señalada de manera constitucional, es necesario e indispensable que se reúnan ciertos requisitos, por ejemplo, que dicha facultad se encuentre concedida por el legislativo en la ley de ingresos de la federación, ya que si no es así no se justifica la emisión de dicho decreto y por el contrario resultaría inconstitucional.

³⁵ Op cit., nota 7.

2.5 LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Los tratados internacionales en materia fiscal, son una fuente muy importante del derecho fiscal, el artículo 133 de la Constitución Mexicana establece que la constitución y los tratados que de ella emanen son la ley máxima de nuestro país.

Manuel Hallivys Pelayo, señala que:

[...] las fuentes del derecho internacional, se encuentran enumeradas en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. Y refiere que la principal fuente son los tratados los que constituyen una manifestación de voluntad de los Estados que lo suscriben.³⁶

[...] el artículo 2, párrafo 1, inciso a), de la convención de Viena sobre el derecho de los tratados internacionales sostiene que tratado internacional son todos los acuerdos internacionales celebrados por escrito entre Estados y regidos por el derecho internacional, ya sea que conste en un instrumento único o en dos a más instrumentos comunes y cualquiera que sea su denominación particular.³⁷

Es importante señalar que como fuente del derecho fiscal en México los tratados internacionales que firma el ejecutivo con la ratificación del Senado de la República, son con finalidades especiales y de interés general para los gobernados, al ser fuente de derechos y obligaciones para las partes que se vean involucradas en su aplicación o desarrollo. Por ejemplo, la finalidad de que los tratados eviten la doble o múltiple tributación, pretenden que los gobernados sujetos a una imposición fiscal en un país, no se vean afectados al realizar compras o consumos en países extranjeros, toda vez que sería muy gravoso para el contribuyente efectuar al pago de dos o más contribuciones por una misma fuente tributaria, máxime que no es sujeto residente de aquel país; además con la finalidad de apoyarse mutuamente, los países integrantes de los referidos tratados, pueden de igual forma firmar otro tipo de acuerdos, por ejemplo, para efectuar intercambio de información en materia tributaria, siguiendo el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE.

Sonia Venegas, señala que las contribuciones se crean por una ley, y los tratados internacionales tienen como finalidad evitar la doble imposición, intercambiar información, propiciar un sano intercambio comercial internacional, pero nunca crear contribuciones.³⁸

³⁶ HALLIVYS PELAYO, M., *Interpretación de los tratados internacionales tributarios*, 1ª. edición, Porrúa, México, 2014, págs.148-149.

³⁷ Ídem, pág. 150

³⁸ VENEGAS ÁLVAREZ, S., *Derecho fiscal*, Oxford, México, 2012, pág. 59.

La doble o múltiple tributación es un fenómeno económico de relevancia jurídica, que se configura cuando dos o más titulares de la potestad tributaria aplican contribuciones similares sobre un mismo contribuyente, respecto al mismo hecho imponible y por el mismo periodo fiscal.³⁹

Adolfo Arrijoa define tratados internacionales “Como los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados soberanos en el ámbito internacional, con el objeto de sentar las bases para la solución pacífica de problemas comunes”.

Continúa señalando como elementos de los Tratados Internacionales los siguientes:

[...]

1. Constituyen un acuerdo de voluntades, es decir, un pacto derivado del mutuo y libre consentimiento de las partes signatarias.
2. Exclusivamente pueden llevarse a cabo mediante la intervención de los llamados sujetos del Derecho Internacional, que no son otros que los diversos Estados que componen la comunidad internacional y cuya soberanía, independencia e integridad territorial, se encuentran reconocidas y respetadas por los demás miembros de dicha comunidad.
3. Los Tratados deben otorgarse entre un mínimo de dos Estados, sin embargo, pueden revestir la forma de Convenciones Internacionales, cuando son suscritos por una pluralidad de naciones afectadas o interesadas en la materia de que se trate.
4. Ante la alarmante frecuencia con la que la humanidad suele recurrir a la guerra para arreglar sus también frecuentes diferencias, los Tratados Internacionales aparecen como instrumentos de conciliación cuyo objetivo radica en el Establecimiento de bases y reglas generales de observancia obligatoria para los Estados signatarios, que tienden a prevenir y solucionar las inevitables controversias y fricciones provenientes de las relaciones internacionales.⁴⁰

La Constitución Federal para tal efecto señala:

[...] **Artículo 89.** Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:
X. Dirigir la política exterior y *celebrar tratados internacionales*, así como terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular

³⁹ UCKMAR, Víctor, cit. por VENEGAS ÁLVAREZ, S., *Derecho fiscal*, Oxford, México, 2012, pág. 13.

⁴⁰ Op cit., nota 6, págs. 88-89.

del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; el respeto, la protección y promoción de los derechos humanos y la lucha por la paz y la seguridad internacionales.⁴¹

El anterior artículo regula la firma de tratados, que son máxima ley después de la Constitución Federal, ello determina la importancia de los tratados como fuente de derecho fiscal.

México ha suscrito convenio con los siguientes países: Alemania, Antillas Neerlandesas, Arabia Saudita, Aruba, Australia, Austria, Bahamas, Bahrein, Belice, Bermuda, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Costa Rica, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, Emiratos Árabes Unidos, Estonia, Estados Unidos de Norteamérica, Filipinas, Francia, Gibraltar, Grecia, Hong Kong, Hungría, India, Indonesia, Isla del Hombre, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Guernsey, Islas Jersey, Islandia, Israel, Italia, Jamaica, Japón, Kuwait, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Noruega, Nueva Zelanda, Panamá, Perú, Polonia, Portugal, Qatar, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Rumania, Rusia, Samoa, Santa Lucía, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Ucrania, Uruguay, Venezuela.

El convenio con Guatemala, se firmó en el 2015; con Bélgica entro en vigor el 19 de agosto del 2017, con Argentina el 23 del mismo mes y año y con España el 27 de septiembre del 2017.

Con Islas Vírgenes Británicas, y con Turcas y Caicos, concluyó la negociación; y con Egipto, Eslovenia, Irán, Irlanda, Islas Marshall, Líbano, Malasia, Marruecos, Mónaco, Nicaragua, Omán, Pakistán, Tailandia y VanUATu, se encuentran en negociaciones para la firma del convenio.

México ha suscrito convenios internacionales con 70 países, con 2 ya terminaron las negociaciones y con 14 países se encuentra negociando, de acuerdo a la información que se encuentra en la página del Servicio de Administración Tributaria, actualizada hasta el mes de agosto de 2017.⁴²

Los procedimientos amistosos que se han interpuesto con motivo de las inconformidades presentadas por alguna posible violación a dichos tratados son

⁴¹ Op cit., nota 7.

⁴² Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/Estadoconvenioscelebrados-agosto2017.pdf; el 3 de diciembre de 2017, a las 23:09 horas.

de 2009 o anteriores y hasta el año 2015, un total de 15 asuntos sometidos a procedimiento amistoso. El país que más procedimientos ha iniciado es Estados Unidos de Norteamérica con 10 procedimientos planteados.⁴³

Al encontrarnos inmersos en la globalización es necesario regular las relaciones con otros países y realizar acuerdos para determinar los derechos y obligaciones que cada uno de los países firmantes contraerá logrando una relación jurídica y política entre estos, que como se aprecia, no hacen uso frecuente del procedimiento amistoso.

2.6 EL REGLAMENTO

Los reglamentos que provienen del ejecutivo también son considerados fuente del derecho tributario en México, toda vez que regulan las leyes emitidas por el legislativo, por ejemplo: la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Al igual que en otras materias, los reglamentos facilitan la aplicación de las leyes fiscales.

Para tal efecto nuestra constitución federal establece: “Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes: I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”.⁴⁴

Con fundamento en el artículo 89, fracción I de nuestra carta magna, el ejecutivo federal emite los reglamentos para facilitar su labor de aplicación de las leyes emitidas por el congreso, ya que las leyes son generales mientras que el reglamento es más específico o aclara situaciones expresadas en dichas leyes.

Dionisio J. Kaye, señala que:

[...] al Reglamento, podemos definirlo como un conjunto de normas que tienen por objeto el establecimiento de los términos en que las acciones pueden deducirse y cumplirse los deberes que las leyes prevén; la diferencia del reglamento con la ley, radica en los principios reconocidos como reserva de ley preferencia de la ley, que prohíbe el primero a los reglamentos legislar sobre materias que a la ley le corresponda y el segundo consiste en que las disposiciones reglamentarias no pueden ni deben contrariarlos preceptos de la ley. En resumen, el reglamento está siempre subordinado a la ley, ya que si así no fuese, éste no tendría ninguna validez. La facultad de expedir reglamentos compete exclusivamente al Poder Ejecutivo Federal, con el

⁴³ Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/estadisticasPA2015.pdf; el 3 de diciembre de 2017, a las 23:09 horas.

⁴⁴ Op cit., nota 7.

refrendo del Secretario del Ramo y, por supuesto, deben publicarse en el Diario Oficial de la Federación.⁴⁵

Adolfo Arrijoa al respecto señala que:

[...] debemos partir de un precepto básico: las leyes por su misma naturaleza, exclusivamente contiene principios y enunciados de carácter general. Rara vez entran en detalles y particularidades, puesto que la finalidad del acto legislativo consiste en establecer la normatividad genérica aplicable globalmente a una materia determinada. No podemos olvidar que las leyes, al provenir de cuerpos deliberativos, y no ejecutivos, que invariablemente las someten a diversos debates y discusiones, no suelen contemplar una serie de particularidades relacionadas con su futura aplicación.

[...] estas circunstancias, producto de la imposibilidad material de que el legislador pueda prever en una norma general todo tipo de contingencias y eventualidades, obligan al Presidente a tratar de resolverlas en alguna otra forma, ya que de no hacerlo, estaría impedido para llevar a cabo la importante función de ejecutar las leyes.

[...] desde luego no está en condiciones de hacerlo caso por caso, pues emprendería una tarea interminable, corriendo además el riesgo de que ante semejante volumen de trabajo, incurra en resoluciones desiguales y contradictorias, cuando los principios más elementales de seguridad y certeza jurídicas reclamen criterios uniformes en la ejecución de las leyes. En consecuencia debe hacerlo a través de disposiciones que también contengan normas jurídicas de carácter general, pero cuyo objetivo se reduzca a particularizar, a concretizar y a detallar específicamente los principios y enunciados genéricos previstos en las leyes del Congreso, a fin de permitir y facilitar su campo de aplicación dentro de la esfera administrativa.

Así mismo Adolfo Arrijoa vierte un concepto de reglamento señalando que:

[...] Es un conjunto de normas jurídicas de derecho público expedidas por el presidente de la República con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

⁴⁵ J. KAYE, D., y KAYE TRUEBA, C., *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, 1ª. edición, 1ª. Reimpresión, Themis, México, 2013, pág. 24.

Termina señalando que:

[...] De esta definición es factible desprender los elementos siguientes:

1. El reglamento para poder complementar en debida forma a la ley, debe estar constituido por un conjunto de normas jurídicas.
2. Dichas normas son de Derecho Público, en virtud de que el Reglamento va a operar dentro de la esfera de acción de la Administración Pública Federal, es decir, va a regular actos propios del Estado y relaciones de éste con los gobernados.
3. La facultad reglamentaria pertenece al Presidente de la República por mandato expreso de la invocada fracción I del artículo 89 constitucional.
4. Tal y como hemos venido señalando, la finalidad del reglamento es la de facilitar el campo de aplicación de la ley, desarrollando pormenorizadamente sus principios y enunciados genéricos.⁴⁶

Los tipos de reglamentos que se identifican son los siguientes:

[...] **Reglamento de policía y buen gobierno:** Es el ordenamiento de carácter general que expiden las autoridades administrativas para preservar el orden, la seguridad y la tranquilidad públicos. Regula las actividades de la administración y de los particulares para asegurar esos objetivos, previendo las sanciones administrativas que corresponda aplicar a los infractores del mismo.

Reglamento interior: Es el instrumento jurídico que generalmente expide el Ejecutivo federal en ejercicio de la facultad que le confiere el a. 89, fr. I de la C. con objeto de reglamentar las disposiciones legales que confieren atribuciones a las dependencias del ejecutivo federal pero que no es privativo de dicho poder y es también materia de los poderes Legislativo y Judicial con objeto de reglamentar las áreas que son esfera de su competencia, determinando la distribución de sus atribuciones entre las diferentes unidades administrativas de cada entidad, órgano o dependencia.

Reglamentos de trabajo: Conjunto de condiciones de carácter técnico, administrativo o disciplinario, que norman en funcionamiento de un centro de trabajo y las cuales corresponden a la dirección organización, seguridad, higiene, distribución de labores, cuya observancia es obligatoria para los trabajadores.⁴⁷

⁴⁶ Op cit., nota 6, págs. 53-55.

⁴⁷ Instituto de Investigaciones Jurídicas, "VI- Q-Z", en Enciclopedia Jurídica Mexicana, Porrúa, México, 2004, págs.169-175.

2.7 LAS CIRCULARES Y LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL

En cuanto a las circulares, estas pueden dividirse en internas que abarcan la comunicación entre el personal de la autoridad, sin que tengan afectación alguna para los contribuyentes o gobernados, mientras que las circulares externas son aquellas que afectan a los contribuyentes y como consecuencia de ello es necesario e indispensable que se les notifique por medio del Diario Oficial de la Federación.

Dionisio J. Kaye, señala que: “El funcionamiento de la organización pública requiere una serie de mecanismos que permitan la fluidez de las instrucciones que orientan la actividad de los funcionarios y empleados reciben el nombre de circulares”.⁴⁸

Adolfo Carretero Pérez, señala que: “las circulares son actos administrativos, emanados de la potestad de mando de la Administración, que contiene directrices generales, dadas a los órganos subordinados al que la emite, pero que no son fuentes normativas”.⁴⁹

Adolfo Arrijoja, cita los elementos que constituyen las circulares mencionando las siguientes:

[...]

1. Se trata de disposiciones de carácter general. Es decir, son aplicables a todas aquellas personas que se ubiquen dentro de las hipótesis que en ellas se contemplan.
2. Proviene de funcionarios de variada jerarquía (Subsecretarios, Directores, Subdirectores, etcétera), de acuerdo con las facultades que en cada caso concreto les confiera el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o en algunos casos, simplemente acuerdos delegatorios del titular del ramo.
3. Su finalidad exclusiva debe ser la de instruir a las dependencias acerca de los criterios establecidos por la autoridad, jerárquicamente superior, para la tramitación y resolución uniforme de determinados asuntos que forman parte de su esfera de competencia.⁵⁰

El Código Fiscal de la Federación, señala en su artículo 35, sobre la validez de las circulares:

[...] Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones

⁴⁸ Op cit., nota 44, pág. 84.

⁴⁹ CARRETERO PÉREZ, A., citado por ARRIJOJA VIZCAÍNO, A., *Derecho Fiscal*, Themis, México, 2014, pág. 60.

⁵⁰ Op cit., nota 6, págs. 60-61.

para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.⁵¹

Las resoluciones de carácter general, que emite el ejecutivo federal, también son fuente del derecho fiscal, ya que el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, señala para tal efecto:

[...] El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional. **II.** Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. **III.** Conceder subsidios o estímulos fiscales. Las resoluciones que conforme a este Artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.⁵²

También son consideradas como fuente de derecho fiscal las resoluciones generales que emita el ejecutivo Federal, toda vez que el propio legislador le otorgó esa facultad a través del presente dispositivo legal, por lo que una vez publicadas dichas reglas generales en el Diario Oficial de la Federación, nace un derecho para los contribuyentes que se vean beneficiados con la emisión de dicha resolución y en un momento dado tendrán facultades para impugnar la decisión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o el Servicio de Administración Tributaria, ya que a partir de esa resolución miscelánea, nacen derechos y también obligaciones.

⁵¹ Op cit., nota 21, pág. 84.

⁵² Ídem, pág. 87

Algunos estudiosos de la materia fiscal no están de acuerdo en que las reglas generales tengan su origen o fuente en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, es decir que no son consideradas circulares, toda vez que éstas según el numeral antes mencionado solamente deben establecer derechos para los contribuyentes, mientras que las reglas de carácter general no solamente establecen derechos sino también obligaciones.

Al respecto Dionisio J. Kaye:

[...] señala que la realidad tributaria nos presenta una situación diferente. En primer término, existe una gran cantidad de disposiciones circulares que, no obstante pretenden referirse a situaciones solo internas de la administración, en ellas se relacionan gran cantidad de derechos y obligaciones para los particulares, que con la pretensión de dar lineamientos a los inferiores jerárquicos, afectan indirectamente la esfera jurídica de los particulares.

No obstante lo señalado por los estudiosos del derecho tributario y sus diferentes puntos de vista, la constitución también señala que no deben existir obligaciones dentro de las reglas generales.

Para mayor ilustración, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala:

[...] **Artículo 33.** Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

Como se puede observar, el artículo 33 fracción I, Inciso g) establece que las resoluciones que se emitan conforme a este inciso no generarán obligaciones adicionales a las establecidas en las diversas leyes, lo cual en teoría es congruente con las circulares, sin embargo en ocasiones observamos lo contrario en la práctica y es cuando el gobernado inconforme impugna el acto de autoridad.

La Suprema Corte de Justicia al respecto señala:

[...] MISCELÁNEA FISCAL Y CIRCULARES QUE ESTABLECEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE DISPOSICIONES FISCALES, SUS DIFERENCIAS.

De conformidad con el artículo 33, fracción I, inciso g) y último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, *la Resolución Miscelánea* de Comercio Exterior publicada en el Diario Oficial de la Federación, *tiene carácter obligatorio* para los contribuyentes, ya que es expedida en uso de las facultades que poseen las autoridades fiscales para reglamentar la aplicación de la ley en lo que ésta les reserve facultades, la cual constituye un agrupamiento de disposiciones de carácter general aplicables al comercio exterior, que por *regla general* se publica anualmente y regula diversas figuras jurídicas previstas en las leyes fiscales; cuya publicación, además, es indefectible, a fin de que sea del conocimiento de los contribuyentes, pudiendo en ocasiones publicarse aisladamente cuando sus efectos se limiten a periodos inferiores a un año. En cambio, *de acuerdo al numeral 35* de la legislación en cita, *los criterios que formulan los funcionarios fiscales facultados*, constituyen simples juicios de interpretación de las leyes fiscales *hacia el interior* del Servicio de Administración Tributaria, que deben seguir las diversas dependencias en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales para garantizar su debido cumplimiento, que si bien resultan de aplicación necesaria hacia el interior de las dependencias, su contenido no necesariamente refleja su interpretación exacta, dado que se basa en el análisis de determinado precepto legal, cuyo alcance corresponde dilucidar en definitiva a los órganos jurisdiccionales atendiendo al caso concreto, de ahí que el propio precepto que los regula señale *la prohibición de que éstos generen obligaciones* para los particulares, los cuales *sí pueden generar derechos en su favor*, cuando se publican en el Diario Oficial de la Federación.⁵³

En la anterior jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, se establece la diferencia que existe entre la miscelánea fiscal con las circulares que son internas y que no afectan a los contribuyentes, incluso en ocasiones hasta los favorecen y les crean derechos; es importante resaltar que cada año fiscal existe un gran número de impugnaciones relacionadas con la aplicación de la resolución miscelánea.

⁵³ Jurisprudencia Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, Núm. de Registro: 190587, Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Diciembre de 2000, Materia(s): Administrativa, Tomo XII, Diciembre de 2000, V.2o.J/50, pág. 1244, recuperado de <http://sjf.scjn.gob.mx/iusElectoral/paginas/tesis.aspx>; el 3 de noviembre de 2016 a las 21:00 horas.

2.8 LA JURISPRUDENCIA

La jurisprudencia es una fuente del derecho tributario en México, si bien el artículo 133 de nuestra Constitución, solamente habla de los tratados internacionales y de las leyes, no menciona nada en relación con la jurisprudencia, en la vida práctica de México es muy importante el uso de la jurisprudencia, a partir de la interpretación que hacen los tribunales de las leyes tributarias, esas interpretaciones se suman y la regla general es que se crea una jurisprudencia cuando existen 5 resoluciones en un mismo sentido sin ninguna en contrario, sin embargo en materia fiscal puede ser con tres resoluciones o con cinco, lo anterior con base en lo establecido por la ley que organiza el Poder Judicial de la Federación, así como la ley de amparo.

Dionisio J. Kaye la define como: “Las resoluciones de los tribunales que, por mandato de ley, son de observancia obligatoria”.⁵⁴

Hugo Carrasco Iriarte, señala que:

[...] es la justicia “de carne y hueso” y se integra por los criterios de los jueces y magistrados de los tribunales, por medio de los cuales se fija el alcance y contenido de una norma: En materia fiscal, la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha inducido al legislador a modificar las leyes fiscales.

En México en materia fiscal, se reconocen cuatro órganos que crean jurisprudencia:

La Suprema Corte de Justicia de las Nación, los tribunales de circuito, El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los Tribunales Colegiados de Circuito y Los Tribunales Administrativos de los Estados y del Distrito Federal.

La Jurisprudencia emitida por el Poder Judicial es obligatoria, mientras que la proyectada por los Tribunales Administrativos solo es para ellos.⁵⁵

En relación con la jurisprudencia existe la controversia entre algunos estudiosos del derecho fiscal como Luis Humberto Delgadillo quien expresa que:

[...] la jurisprudencia no es fuente directa del Derecho porque su función radica sustancialmente en la interpretación judicial de las normas ya existentes, y con su creación no se origina otra norma, ya que su contenido no puede ir más allá de lo que la ley establece. Así como el Poder Ejecutivo aclara y facilita la aplicación de la ley a través de los reglamentos, el Poder Judicial realiza esta misma función a través del establecimiento de la jurisprudencia.⁵⁶

⁵⁴ Op cit., nota 44, pág. 85.

⁵⁵ Op cit., nota 5, págs. 6-7.

⁵⁶ Op cit., nota 28, pág. 85.

Sin embargo otros expertos en la materia como Máximo Carvajal Contreras, señala que:

[...] la jurisprudencia puede entenderse de dos maneras: una amplia y otra restringida. En sentido amplio significa el conjunto de fallos dictados por los órganos jurisdiccionales; en sentido restringido significa el conjunto de pronunciamientos judiciales uniformes en su criterio y no interrumpidos por otro en contrario que constituyen precedentes legamente obligatorios para todos los tribunales judiciales y administrativos del país.

Contrario a lo expresado por Delgadillo, Raúl Rodríguez Lobato señala que:

[...] respecto de la influencia de la jurisprudencia en la legislación fiscal como fuente del Derecho, consideramos que se debe partir de que hasta hoy la jurisprudencia por sí misma no modifica, suprime o crea las leyes fiscales, aunque pueda tener el efecto de determinar la inaplicación de una norma a un caso concreto, sino que únicamente expresa el criterio interpretativo de la ley que hace el órgano jurisdiccional y por el que puede llegar, incluso, a esa decisión de inaplicación de la norma, aunque la misma siga formalmente en vigor, criterio que puede, en todo caso, determinar la convivencia y el contenido de la modificación, supresión o creación de la ley que se haga a través de los órganos competentes para ello.

En este sentido, entonces, como criterio interpretativo, la jurisprudencia, sea en sentido amplio o en sentido restringido, tiene gran importancia en el derecho fiscal porque muchas de las reformas e innovaciones que se introduce en nuestras leyes tributarias, ya sea porque se detecten errores u omisiones o se precisen conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos, en cuyo caso la jurisprudencia se nos presenta no como una fuente formal, sino como fuente real de las leyes fiscales.⁵⁷

En cuanto a la regulación de la Jurisprudencia, la Ley Federal del Procedimiento de lo Contencioso Administrativo, señala:

[...] **ARTÍCULO 75.** Las tesis sustentadas en las sentencias pronunciadas por el Pleno de la Sala Superior, aprobadas por lo menos por siete Magistrados, constituirán precedente, una vez publicadas en la Revista del Tribunal.

ARTÍCULO 76. Para fijar jurisprudencia, el Pleno de la Sala Superior deberá aprobar tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario. También se fijará jurisprudencia por alguna Sección de la Sala

⁵⁷ Op cit., nota 20, p.25.

Superior, siempre que se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario.

ARTÍCULO 77. En el caso de contradicción de sentencias, interlocutorias o definitivas, cualquiera de los Magistrados del Tribunal o las partes en los juicios en las que tales tesis se sustentaron, podrán denunciar tal situación ante el Presidente del Tribunal, para que éste la haga del conocimiento del Pleno el cual, con un quórum mínimo de siete Magistrados, decidirá por mayoría la que debe prevalecer, constituyendo jurisprudencia. Párrafo reformado DOF 10-12-2010, 13-06-2016 La resolución que pronuncie el Pleno del Tribunal, en los casos a que este artículo se refiere, sólo tendrá efectos para fijar jurisprudencia y no afectará las resoluciones dictadas en los juicios correspondientes.

ARTÍCULO 78. El Pleno podrá suspender una jurisprudencia, cuando en una sentencia o en una resolución de contradicción de sentencias, resuelva en sentido contrario a la tesis de la jurisprudencia. Dicha suspensión deberá publicarse en la revista del Tribunal.

ARTÍCULO 79. Las Salas del Tribunal están obligadas a aplicar la jurisprudencia del Tribunal, salvo que ésta contravenga jurisprudencia del Poder Judicial Federal.⁵⁸

La Ley Federal de lo Contencioso Administrativo, contempla que la jurisprudencia es una fuente del derecho fiscal, regulada en una legislación especializada en materia fiscal, por ello las autoridades encargadas de dirimir los conflictos tributarios entre los gobernados y las autoridades hacendarias utilizan frecuentemente esta fuente; la jurisprudencia puede ser emitida por el Poder Judicial de la Federación y por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, sin embargo ambas son obligatorias y deben aplicarse a los casos concretos.

2.9 LA DOCTRINA

Por doctrina debemos entender según Adolfo Arrijo:

[...] Conjunto de conceptos, definiciones, críticas y opiniones vertidas por los especialistas en la materia acerca de los diversos temas que la componen, a través de libros, artículos, ensayos, editoriales, conferencias, cursos de actualización y demás medios de difusión permanente del pensamiento.⁵⁹

⁵⁸ *Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo*, Fisco agenda, ediciones fiscales ISEF, S. A., México, 2016, págs. 53-54.

⁵⁹ Op cit., nota 6, pág. 92.

En México es fuente del derecho ya que las aportaciones de los expertos en la materia fiscal provoca que las autoridades tomen en consideración sus libros, artículos y ponencias y resuelvan los conflictos dictando las sentencias con apoyo de la doctrina.

Raúl Rodríguez, señala que la doctrina constituye una fuente real y no formal del derecho fiscal, pues a ella corresponde desarrollar y precisar los conceptos que habrá de contener la ley tributaria, y en tal sentido ha desempeñado una labor verdaderamente constructiva en el derecho fiscal haciéndolo avanzar con rapidez, aun y cuando en México la aportación doctrinal en la materia fiscal es poca, la literatura extranjera en este sentido es amplia y con frecuencia se alude tanto para la creación de normas como para la interpretación y aplicación del derecho fiscal, tanto por los contribuyentes como por las autoridades.

La Suprema Corte de Justicia ha señalado al respecto lo siguiente:

[...] LEGISLACIÓN NACIONAL E INTERNACIONAL. PUEDE INVOCARSE COMO DOCTRINA EN LAS RESOLUCIONES QUE INVOLUCREN EL ESTUDIO O DEFINICIÓN DEL CONTENIDO Y ALCANCE DE LOS DERECHOS HUMANOS, PUES AUNQUE ESTRICTAMENTE NO SEA VINCULANTE, SÍ RESULTA ÚTIL PARA ABORDAR LOS PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada 2a. LXIII/2001, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, mayo de 2001, página 448, de rubro: “DOCTRINA. PUEDE ACUDIRSE A ELLA COMO ELEMENTO DE ANÁLISIS Y APOYO EN LA FORMULACIÓN DE SENTENCIAS, CON LA CONDICIÓN DE ATENDER, OBJETIVA Y RACIONALMENTE, A SUS ARGUMENTACIONES JURÍDICAS.”, sostuvo que en el sistema jurídico nacional, derivado del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por regla general, no se reconoce formalmente que la doctrina pueda servir de sustento de una sentencia, no obstante, es práctica reiterada en su formulación, acudir a aquella como elemento de análisis y apoyo, básicamente porque la función jurisdiccional, por naturaleza, exige un trabajo de lógica jurídica, que busca aplicar correctamente las normas, interpretarlas con sustento y, aun, desentrañar de los textos legales los principios generales del derecho para resolver las cuestiones controvertidas en el caso concreto, de manera que al ser conducente recurrir a la doctrina, el juzgador, al invocarla, en lugar de hacerlo de manera dogmática, debe analizar, objetiva y racionalmente, las argumentaciones jurídicas correspondientes y asumir personalmente las que le resulten convincentes, para lo cual, expresará las consideraciones que lo justifiquen. Bajo esta premisa, si bien es cierto que es regla general que

las resoluciones jurisdiccionales sólo puedan encontrar sustento en las leyes expresamente aplicables al caso concreto, también lo es que tratándose de una resolución que involucre el estudio o definición del contenido y alcance de los derechos humanos, dada la tendencia universalizante de la teoría relativa y el desarrollo normativo que sobre esa materia han tenido otros países, el juzgador puede invocar la legislación nacional e internacional como doctrina, pues aunque estrictamente no sea vinculante, sí resulta útil para abordar los problemas jurídicos planteados, en el entendido de que ciertos documentos normativos, así sean históricos de otras naciones en materia de derechos humanos, son considerados con frecuencia en la doctrina de la materia fuente de definición de conceptos jurídicos, lo que no es sino resultado de una circunstancia en la que dicha legislación constituye la representación objetiva de la doctrina adoptada, en vía de positivizar el contenido y alcance de ciertos conceptos; de ahí su utilidad orientadora en la definición de las mismas figuras, a su vez adoptadas por la legislación nacional vinculante, para la resolución de un caso concreto.⁶⁰

La Suprema Corte de la Nación Mexicana se pronunció en el sentido de que la legislación nacional e internacional pueda analizarse como doctrina para apoyar las resoluciones que emitan las autoridades mexicanas al resolver un conflicto y sobre todo tratándose de una resolución que involucre el estudio o definición del contenido y alcance de los derechos humanos, que también se encuentran inmersos en la materia fiscal.

2.10 LA COSTUMBRE

La costumbre es un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio. En la costumbre concurren dos elementos, uno objetivo y otro subjetivo; el primero consiste en el uso o práctica constante y el segundo en la idea de que el uso o práctica en cuestión es jurídicamente obligatorio, dichos elementos también los señala Raúl Rodríguez Lobato en sus textos de derecho fiscal.

Asimismo refiere que la doctrina distingue tres clases de costumbre: la interpretativa, que determina el modo en que una norma jurídica debe ser atendida y aplicada; la improductiva, que establece una norma jurídica nueva para regir una situación no regulada con anterioridad, y la derogativa, que implica la derogación de una norma jurídica preexistente o la sustitución de ésta por una norma diversa.

⁶⁰ Décima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Núm. de Registro: 2005760, Tesis Aislada, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo III, tesis IV.2o.A.48 K (10a.), pág., nota 27.

Continúa señalando que la costumbre no es una fuente formal del derecho fiscal, sin embargo, el único campo propicio de legalidad para que opere la costumbre es en cuanto al procedimiento fiscal para la tramitación de asuntos en la esfera administrativa, pues ante la falta de regulación detallada en este campo se originan las “prácticas” que son seguidas puntualmente por el personal de la Administración cuya continua repetición y el concepto de ser obligatorias pueden llegar a crear normas de procedimiento.

2.11 LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

En cuanto a los principios generales del derecho, se ha discutido mucho sobre su definición, sin embargo no se discute que son una fuente muy importante del derecho fiscal, toda vez que al existir lagunas en las legislaciones, se utilizan los principios generales del derecho para solucionarlos y aplicar justicia a la sociedad Mexicana.

Para tal efecto en relación con la definición, Rafael Preciado Hernández, señala que:

[...] son los principios más generales de ética social, derecho natural o axiología jurídica descubiertos por la razón humana, fundados en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible o actual.⁶¹

Hugo Carrasco, señala que los principios generales del derecho, son:

[...] principios descubiertos por la razón humana, de carácter universal, permanente y constante, los cuales expresan el comportamiento que conviene al hombre en orden a su perfeccionamiento como ser humano, independiente del reconocimiento o sanción de la autoridad política. Asimismo, sirven para interpretar el contenido y el alcance de las disposiciones legales.⁶²

Es importante señalar que la Corte Mexicana también se ha pronunciado en relación a la definición de los principios generales del derecho, señalando que:

[...] son verdades jurídicas notorias, indiscutibles, de carácter general, como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho mediante procedimientos filosófico-jurídicos de generalización, de tal manera que el juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiere estado presente, o habría establecido, si hubiere

⁶¹ PRECIADO HERNÁNDEZ, R., citado por RODRÍGUEZ LOBATO, R., *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2014, pág. 28.

⁶² Op cit., nota 5, pág.

previsto el caso; siendo condición también de los aludidos principios que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse aplicando aquellos.⁶³

Como lo establece la Suprema Corte, son verdades jurídicas que no permiten discusión alguna y solamente se utilizan cuando ya se han agotado los demás medios y métodos de interpretación jurídica, sin embargo el problema legal prevalece y debe dársele una solución legal, es decir dentro del marco jurídico respetando el principio constitucional de legalidad.

[...] PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. SU FUNCIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO.

Tradicionalmente se ha considerado en el Sistema Jurídico Mexicano que los jueces para la decisión de los asuntos sometidos a su conocimiento están sujetos a la observancia no sólo del derecho positivo-legal, sino también de los dogmas generales que conforman y dan coherencia a todo el ordenamiento jurídico, que se conocen como principios generales del derecho según la expresión recogida por el constituyente en el artículo 14 de la Carta Fundamental. La operancia de estos principios en toda su extensión -para algunos como fuente de la cual abrevia todas las prescripciones legales, para otros como su orientación a fin- no se ha entendido restringida a los asuntos de orden civil tal y como podría desprenderse de una interpretación estricta del artículo constitucional invocado, sino que aun sin positivización para otros órdenes de negocios, es frecuentemente admitida en la medida en que se les estima como la formulación más general de los valores ínsitos en la concepción actual del derecho. Su función desde luego no se agota en la tarea de integración de los vacíos legales; alcanza sobre todo a la labor de interpretación de la ley y aplicación del derecho, de allí que los tribunales estén facultados y, en muchos casos, obligados a dictar sus determinaciones teniendo presente, además de la expresión de la ley siempre limitada por su propia generalidad y abstracción, los postulados de los principios generales del derecho, pues éstos son la manifestación auténtica, prístina, de las aspiraciones de la justicia de una comunidad.⁶⁴

⁶³ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia cit. por RODRÍGUEZ LOBATO, R., *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2014, pág. 28.

⁶⁴ Octava Época, Núm. de Registro: 228881, Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación, Tomo III, Segunda Parte-2, Enero-Junio de 1989, Materia(s): Administrativa, Común, Pág. 573, nota 27.

De igual forma la Suprema Corte de la Nación establece cuál es la función de los principios generales del derecho, señalando que éstos son la manifestación auténtica de las aspiraciones de la justicia de una comunidad.

En los Códigos Fiscales del año 2000 y anteriores, en el artículo 183 en el apartado de remates se establecía que cuando dos postores o más ofrecieran posturas iguales y ya no se movieran de sus propuestas el remate lo fincaría la autoridad Hacendaria a la suerte, dejando libertad a la autoridad para que los postores jugaran a la suerte y ésta decidiera a quién se le adjudicaba el bien.

Sin embargo las autoridades legislativas para resolver este problema aplicaron un principio general del derecho que no se expresa de esa manera en el artículo mencionado, el principio reza así, “primero en tiempo, primero en derecho” y el referido artículo dice los siguiente:

[...] Artículo 183....

El Servicio de Administración Tributaria fincará el remate a favor de quien haya hecho la mejor postura. Cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y dicha suma sea la postura más alta, se aceptará la primera postura que se haya recibido.⁶⁵

De lo anterior se concluye que los principios generales del derecho son una fuente muy importante el derecho fiscal en México, toda vez que cuando exista algún problema en las legislaciones tributarias, a través de ellos se puede solucionar el conflicto presentado, por ejemplo cuando las autoridades fiscales no pueden solucionar un problema planteado por existir un vacío de la legislación de la materia, tal como en el ejemplo descrito en el presente rubro, en donde existía un vacío legal y un principio general del derecho se utilizó para resolver un conflicto y ahora ha superado el ser solo un principio al incorporarse a la legislación.

3. CONSIDERACIONES FINALES

Se presenta un resumen del presente trabajo, después de analizar las fuentes del derecho fiscal dentro del marco legal y contestar las preguntas planteadas en la introducción.

Se mencionó cuáles son las fuentes del derecho mexicano y sus alcances, con ello contestamos la pregunta, ¿Cuáles son las fuentes del derecho tributario?

En relación con la pregunta: ¿Cuál es el ámbito de las normas reglamentarias en el ámbito tributario? Ya quedó establecido que tanto las leyes como los reglamentos que se emiten para facilitar su aplicabilidad, cuentan con un ámbito donde se pueden ejecutar y que en México solamente puede ser en el territorio nacional,

⁶⁵ Op cit., nota 21, pág. 246.

en el ámbito federal, ya que se trata de una materia federal, y en las Entidades Federativas se aplicará su legislación fiscal local. Atendiendo a su temporalidad sea legal o constitucional puede aplicarse solamente durante el año de vigencia y a esta la llamamos límite temporal constitucional y solamente puede aplicarse a partir del día siguiente a su publicación en el Diario Oficial de la Federación, siendo éste el límite temporal legal, asimismo hablamos de un límite constitucional, es decir no puede aplicarse en contra de la Constitución Federal.

Ahora bien, la pregunta ¿Qué tipos de reglamentos existen?, quedó contestada al definir cada uno de los tipos de reglamentos que existen y que son ejecutivos, independientes y de necesidad.

En cuanto a que si es factible el decreto-ley en materia tributaria, el decreto delegado es sin duda una fuente importante del derecho fiscal, sobre todo en la parte del derecho fiscal internacional ya que a través de él se crean aranceles o aumentan cuando la economía del país se encuentre en peligro; en cuanto al decreto ley también se estableció que es fuente del derecho fiscal siempre que tenga que ver con la materia tributaria.

En relación a, ¿Cómo incide el principio de reserva de ley en la producción del Derecho Tributario? En México se confunde con el principio de legalidad, tan es así que la Suprema Corte y los doctrinarios del derecho tributario así lo llaman, cuando en realidad se trata de un principio de reserva de ley, la cual en México es relativa, no absoluta, sobre todo cuando el ejecutivo emite un decreto delegado, cumple con el principio de legalidad porque la Constitución lo autoriza para emitirlos, sin embargo no cumple con el principio de reserva de ley, y como es materia de comercio exterior y se está creando o aumentando un arancel, debiera estar en una ley si fuera un principio de reserva de ley absoluta.

¿En qué medida es fuente el Derecho Internacional en el ámbito tributario? El derecho internacional es una fuente muy importante del derecho fiscal, ya que a través de él se organizan y acuerdan los países trabajar de manera conjunta firmando, por ejemplo, los tratados de ayuda mutua, los tratados donde acuerdan el intercambio de información, los tratados de comercio, los tratados para evitar la doble o múltiple tributación, etcétera; se considera fuente del derecho mexicano sobre todo ahora que el país está abierto a la globalización en materia jurídico tributaria.

¿Cómo interactúa con el Derecho interno? Recordemos que estamos dentro de un marco de legalidad, tanto interno como externo, en caso, por ejemplo, de que exista una importación al país, juegan un importante papel los tratados internacionales y la legislación interna la cual debe estar debidamente coordinada para tal efecto, cada una desde su ámbito de aplicación, por ejemplo si existe una violación al tratado, esta controversia se debe resolver a través de los medios de

solución de controversias que establezca el tratado, sin embargo si el problema es de los impuestos internos que se le están cobrando al ingresar a territorio nacional, se aplicará para su solución las leyes internas de los impuestos de que se trate.

En contestación a la pregunta, ¿Existen limitaciones constitucionales en cuanto a la regulación de las figuras tributarias? La primacía y la supremacía constitucional son dos principios que deben respetarse. En el inicio del presente capítulo se expresó la supremacía de la Constitución Federal y el respeto que deben tener todas las autoridades involucradas en la creación o aplicación de las legislaciones, así como las Entidades Federativas, de no emitir normas que vayan en contra de lo que establece la Constitución Federal, por ello es nuestra ley máxima, nuestro marco de referencia y la que establece límites -constitucional, temporal y espacial- a las legislaciones.

¿Pueden las leyes de presupuesto aprobar o modificar tributos? El Congreso Federal es el encargado en México de crear las leyes, no existe otra autoridad con facultades para ello; una ley solamente puede ser modificada o suprimida por otra ley emitida por el Congreso Federal.

El alcance de las fuentes formales, reales e históricas, de acuerdo con la clasificación de Eduardo García Máynez, ha evolucionado para la creación del derecho, debido a las exigencias y evolución de la sociedad. Los requisitos de aplicación de las fuentes de derecho han cambiado a la par de las condiciones sociales, políticas y jurídicas. La evolución del sistema jurídico mexicano ha resultado en una amplia protección para los derechos humanos y garantías de los gobernados, el derecho convencional en la aplicación de tratados cuando beneficien a los gobernados, el principio pro persona y la desaplicación de disposiciones legales constitucionales y en su lugar aplicar el derecho internacional mediante tratados.

No dudamos que en estos momentos se esté incluso pensando en cambiar los procedimientos relacionados con la aplicación de las fuentes del derecho fiscal a los casos concretos, así como los procedimientos para su creación, sobre todo porque se espera que avancen con el tiempo y reporten resultados satisfactorios.

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, 22ª edición, Themis, México, 2014.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal I, 4ª Reimpresión de la Sexta edición, Iure Editores, México, 2011.

DE PINA, Rafael y otro, Diccionario de derecho, 15 ed., Porrúa, México, 1988.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis, Principios de derecho tributario, 5ª edición, Limusa, México, 2011.

_____ Derecho Fiscal, ed. Oxford, México, 2016.

_____ Diccionario de derecho fiscal, 3 ed., Oxford, México, 2008.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 39 ed., Porrúa, México.

HALLIVYS PELAYO, Manuel, Interpretación de los tratados internacionales tributarios, 1ª. Edición, Porrúa, México, 2014.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, “VI- Q-Z”, en Enciclopedia Jurídica Mexicana, Porrúa, México, 2004.

J. KAYE, Dionisio y KAYE TRUEBA, Christian, Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo, 1ª edición, 1ª Reimpresión, Themis, México, 2013.

PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, Porrúa, México, 2001.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, 3ª edición, Oxford, México, 2014.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Derecho Fiscal, 1ª edición, Oxford, México, 2012.

VILLORO TORANZO, Miguel, Introducción al Estudio del Derecho, 21 ed., Porrúa, México, 2010.

FUENTES LEGISLATIVAS

Código Fiscal de la Federación, Fisco agenda, ediciones fiscales ISEF, S. A., México, 2016.

ANDRADE SÁNCHEZ, Eduardo, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2017 comentada, 3 ed., Oxford, México, 2017

Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, Fisco agenda, ediciones fiscales ISEF, S. A., México, 2016.

MEDIOS ELECTRÓNICOS

Jurisprudencia Suprema Corte de Justicia de la Nación, recuperado de <http://sjf.scjn.gob.mx/iusElectoral/paginas/tesis.aspx>; el 3 de noviembre de 2016 a las 21:00 horas.

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/Estado_convenioscelebrados_agosto2017.pdf; el 3 de noviembre de 2017, a las 23:09 horas.

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/estadisticasPA2015.pdf; el 3 de noviembre de 2017, a las 23:09 horas.

CAPÍTULO 2

LAS CONTRIBUCIONES Y LAS PRINCIPALES FIGURAS TRIBUTARIAS EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO

Humberto Rubén Dragustinovis Perales
Universidad Autónoma de Tamaulipas

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LAS CONTRIBUCIONES EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO. 2.1 Concepto Constitucional de las Contribuciones. 2.2 Las Contribuciones en la legislación ordinaria. 3. LAS PRINCIPALES FIGURAS TRIBUTARIAS EN MÉXICO, 3.1 Impuestos. 3.1.1. Impuesto Sobre la Renta. 3.1.2. Impuesto al Valor Agregado. 3.1.3. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. 3.2 Aportaciones de Seguridad Social. 3.3 Contribuciones de Mejoras. 3.3.1. Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica. 3.4 Derechos. 3.5 Accesorios de las Contribuciones. 4. CONSIDERACIONES FINALES. 5. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

De algunos criterios de los órganos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se desprende que el sistema tributario mexicano es el eje fundamental del marco de las contribuciones en México, el cual tiene como principal objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad que lo integra, haciéndolo de manera que la recaudación resulte justa, equitativa y proporcional.

El Estado debe ejercer su potestad tributaria apegado a los principios contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, CPEUM, buscando que su actuación contribuya en lograr el crecimiento económico y la justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la CPEUM. Parte importante de los ingresos que recibe el Estado, provienen de las contribuciones, de ahí nace la importancia de realizar un análisis académico de las mismas, por lo que en este capítulo se aborda el tema de estudio buscando contestar las siguientes preguntas de investigación: ¿Cuál es el concepto constitucional de tributo o contribución? ¿Cuáles son los elementos esenciales que los caracterizan? ¿Qué figuras limítrofes existen pero no están incluidas en el concepto constitucional de tributo o contribución? ¿Qué regulación básica existe para cada figura tributaria? ¿Existen exacciones parafiscales?

Para dar respuesta a las preguntas de investigación planteadas en el párrafo anterior, se realizó un análisis de las contribuciones en el Sistema Jurídico Mexicano, iniciando por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). Se revisa de manera general el marco normativo tributario, así como, los artículos correspondientes del Código Fiscal de la Federación, medulares para la comprensión de los tributos en este Sistema Mexicano; las leyes federales que contienen las principales contribuciones, tomándose en cuenta las tesis de jurisprudencia de los órganos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relacionadas al tema de estudio y algunos doctrinarios de la materia fiscal que abordan el tema.

Además, se examinan las principales figuras tributarias en el orden jurídico nacional, abordando los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, los derechos y los accesorios de las contribuciones.

2. LAS CONTRIBUCIONES EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO

2.1 CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES

El Estado necesita contar con los recursos económicos suficientes para cumplir con sus fines, estos recursos son obtenidos de varias fuentes de financiamiento. Propiamente en el sistema jurídico mexicano, el Estado obtiene la mayor cantidad de recursos de los ingresos tributarios, como se aprecia en la siguiente tabla:¹

Tabla 1. Ingresos Presupuestarios del Sector Público Comparativo tres años, Enero-Junio (2016-2018), Millones de pesos (Flujos Acumulados)

Concepto	Millones de pesos			Crecimiento Real %		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Tributarios	1 393 106.6	1 468 911.7	10.5	10.5	-0.1	1.1
No Tributarios	945 827.3	1 186 342.0	942 235.0	12.8	18.8	-24.3

La recaudación de las contribuciones es necesaria para la supervivencia del Estado. Sin los fondos suficientes éste no podría realizar sus fines en beneficio de la sociedad, puesto que el Estado tiene a su cargo la realización de ciertas tareas, las cuales varían en los diferentes momentos históricos, pero que corresponden al pensamiento político imperante en la colectividad y para cuyo cumplimiento requiere bienes, servicios o dinero en efectivo.²

¹ Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública. Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública, SHCP consultada en <http://presto.hacienda.gob.mx/EstoporLayout/Layout.jsp>

² FLORES ZAVALA, E., *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México, 1986, pág. 13.

En la mayoría de los sistemas tributarios contemporáneos los criterios generales de las contribuciones se encuentran integrados en normas supremas, es decir, en las leyes que cuentan con un rango constitucional, precisamente en una constitución, documento jurídico complejo que integra el conjunto de normas jurídicas primordiales, acomodadas sistemáticamente con el propósito de organizar a un Estado. Dichas normas cuentan con una jerarquía superior respecto al orden jurídico nacional, permanente, comúnmente escrita, de carácter general y reformable mediante los procedimientos por ellas determinados.³

La obligación legal de las personas para contribuir con el gasto público, se encuentra en el máximo ordenamiento del Estado mexicano, es decir, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, CPEUM, puesto que sólo el Estado tiene las facultades para determinar las contribuciones, al contar con un poder originario que plasma en una distribución de competencias entre entes soberanos, en la CPEUM, se utiliza en varios artículos la acepción en singular de “contribución” o el plural “contribuciones”, sin establecer propiamente una definición de esta figura jurídica fiscal.⁴

La base jurídica del pago de las contribuciones de los mexicanos y extranjeros está en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM:

[...] Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Siendo este artículo parte del Sistema Tributario Mexicano, se ejemplifica en el siguiente cuadro:

El Sistema Tributario Mexicano en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	
Órdenes de Gobierno	Disposición Constitucional
Federación	Art. 31, IV. Obligación del ciudadano de contribuir para el Gasto Público Federal. Art. 73, VII. Facultad para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Art. 73, XXIX. Materias tributarias reservadas de forma expresa a la Federación Art. 131, Materias tributarias reservadas en forma expresa a la Federación (Comercio Exterior)

³ BECERRIL HERNÁNDEZ, C., *Proporcionalidad y equidad en las contribuciones: El amparo fiscal en México, 1917-1968*, Secuencia, México, 2015, págs. 201y ss.

⁴ VENEGAS ÁLVAREZ, S., *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2010, pág. 3.

El Sistema Tributario Mexicano en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	
Órdenes de Gobierno	Disposición Constitucional
Estado	Art. 31, IV. Obligaciones del ciudadano de Contribuir para el Gasto Público Estatal. Arts. 117 y 118, Restricciones expresa a la potestad tributaria de los Estados. Art. 124, Las facultades que no estén expresamente a la federación se entienden reservadas a los Estados. En consecuencia, los Estados tienen un poder tributario genérico, con la limitante de no gravar las materias exclusivas de la Federación.
Municipio	Art. 31, IV. Obligaciones del ciudadano de contribuir para el Gasto Público Municipal. Art. 115, IV. Conformación de la Hacienda Pública Municipal. *Contribuciones que las legislaturas establezcan a favor de los municipios. *Contribuciones que establezcan los Estados Sobre: *Propiedad inmobiliaria *Su división, consolidación, traslación o mejora *Su Fraccionamiento *La presentación de servicios públicos a cargo del Municipio.

Fuente: “El Ingreso Tributario en México” del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.⁵

El Sistema Tributario, tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado mexicano requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo, equitativo y proporcional, en este sentido se ha pronunciado la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, órgano que mediante jurisprudencia señala lo siguiente:

[...] el sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del texto fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social -dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en

⁵ Consultado en: <http://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0072005.pdf>

la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.⁶

Del mencionado artículo 31, fracción IV de la CPEUM, destaca, además, que la recaudación no constituye un fin, sino un medio para que el Estado obtenga los ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, puesto que conmina a las personas a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.⁷

En el Sistema Jurídico Mexicano, se estableció en el mencionado artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, las bases generales de la facultad impositiva del Estado para el logro de las funciones que le están encomendadas, pero se dejó al legislador ordinario la facultad de determinar en cada época la forma y medida en que los individuos y los grupos que integran la sociedad deben contribuir, así tenemos que es el legislador ordinario quien, respetando las bases fundamentales de la CPEUM, debe definir cuáles son las contribuciones que existirán de acuerdo con las circunstancias sociales y económicas, la evolución de la administración pública y las responsabilidades que el Estado vaya asumiendo en la prestación y el mantenimiento de servicios públicos, que aseguren el desarrollo integral de los individuos que componen la sociedad.⁸

Sin embargo, no se establece un concepto o definición de contribución o tributo en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, CPEUM, únicamente las encontramos referidas como una obligación de los mexicanos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, ante esta falta de definición abordaremos la legislación ordinaria.

⁶ Tesis 1a./J. 65/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXX, julio de 2009, pág. 284.

⁷ Tesis 1a./J. 107/2011, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, pág. 506.

⁸ Tesis P./J. 38/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. V, junio de 1997, pág. 100.

2.2 LAS CONTRIBUCIONES EN LA LEGISLACIÓN ORDINARIA

En diferentes épocas desde el año de 1938 el legislador federal estableció en el Código Fiscal de la Federación la definición de las diversas figuras tributarias como los impuestos, los derechos, y los aprovechamientos, sin referirse en específico al concepto de contribuciones, palabra que se incorporó al texto legislativo a partir de del año 1981, para referirse a los tributos, redacción que aún perdura.⁹

En su redacción actual el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación señala que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las cuales examinaremos posteriormente.

Las contribuciones en el Sistema Jurídico Mexicano, tienen su origen en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y son clasificadas por la legislación secundaria, pero no encontramos una definición o concepto claro de las mismas, ante este escenario la doctrina ha propuesto formas de concebirlas, acorde a sus características o elementos principales, por lo que mencionaremos algunas de ellas.

Para Venegas Álvarez, la contribución es “aquella obligación legal establecida a través de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad tributaria”.¹⁰ Esta definición se enfoca en los elementos de las contribuciones que contempla la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Otro autor que conceptualiza las contribuciones es Rodríguez Lobato, señalando que el término contribución comprende todos los bienes que son aportados por las personas al Estado y que lo ayudan a sufragar sus gastos.¹¹ En este caso el autor toma en cuenta la fuente de riqueza que es aportada por las personas al Estado.

Para Arrijo Vizcaíno, “El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.¹² En este caso el autor se orienta en la relación jurídico-tributaria.

Tomando en consideración las definiciones doctrinales apuntadas en párrafos anteriores, podríamos definir a las contribuciones como las obligaciones jurídico-tributarias de aportar al gasto público, de las personas físicas y morales que se

⁹ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Decisiones Relevantes de la SCJN, Inconstitucionalidad del Impuesto sustitutivo del Crédito al Salario*, SCJN, México, 2006, págs. 15 y ss.

¹⁰ VENEGAS ÁLVAREZ, op cit., pág. 4.

¹¹ RODRÍGUEZ LOBATO, R., *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2007, págs. 5 y ss.

¹² ARRIJO VIZCAÍNO, A., *Derecho Fiscal*, Themis, México, 2002, págs. 125 y ss.

encuentren en la situación jurídica de hecho establecidas en la ley, necesarias para que el Estado cumpla con sus actividades a favor de la sociedad, sustentadas en los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad tributaria.

3. LAS PRINCIPALES FIGURAS TRIBUTARIAS EN MÉXICO

Tradicionalmente los ingresos se han dividido considerando la fuente de la que provienen, la cual consiste en ingresos tributarios y no tributarios, quedando comprendidos en los primeros las contribuciones, es decir, los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras y, dentro de los segundos, todos los demás ingresos que tienen características diferentes, los que a su vez se catalogan en patrimoniales y crediticios, en los patrimoniales se incluyen los aprovechamientos y los provenientes de organismos descentralizados y de empresas de participación estatal, así como productos y en los crediticios se integran los ingresos derivados de financiamiento, tanto del sector central de la administración, como de organismos y empresas de participación Estatal.¹³

En cuanto a la competencia para determinar las contribuciones encontramos que en el sistema jurídico, no existe una delimitación radical entre la competencia de las autoridades legislativas Federales y la Estatales, sino que es un sistema complejo y las reglas principales que se aplican al mismo son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante reserva y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos); y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).¹⁴

Es en el Código Fiscal de la Federación, en donde el legislador establece las reglas generales sobre las contribuciones y la clasificación de estas, las cuales divide en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos que analizaremos a continuación.

¹³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, L., Principios de Derecho Tributario, Limusa Noriega Editores, México, 2006, pág. 30.

¹⁴ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, séptima época, México, 1985, pág. 149.

3.1 IMPUESTOS

Los impuestos conforme a la doctrina:

[...] son contribuciones establecidas en la ley con carácter general, obligatorio e impersonal, exigidos por el Poder Público a las personas físicas y morales cuya situación coincide con el hecho generador de esa prestación, y cuyo destino es cubrir el gasto público. Para su pago no se requiere esperar o recibir una compensación o beneficio personal directo por el contribuyente...¹⁵

Según el importante jurista mexicano, licenciado Ernesto Flores Zavala, con base en la doctrina tributaria italiana proclamada por Francesco Saverio Nitti, establece:

[...] el impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.¹⁶

Para el licenciado Narciso Sánchez Gómez, los impuestos:

[...] son las contribuciones que, conforme a la ley, exige el Estado, con carácter general, obligatoria e impersonal, a todas las personas físicas o morales, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, y que lleva como destino cubrir el gasto público, sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos.¹⁷

Para el Doctor Gabino Eduardo Castrejón García, de una manera más sencilla señala que los impuestos son “las prestaciones establecidas en la Ley que deben de ser cubiertas por los sujetos pasivos para cubrir el gasto público”.¹⁸ Refiriendo la obligación de contribuir de los sujetos pasivos en los términos de la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por otra parte, la concepción de los impuestos ha evolucionado paulatinamente, este desarrollo lo podríamos situar inicialmente en el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación de 1938,¹⁹ cuando el legislador federal señalaba un concepto

¹⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, op cit., pág. 8.

¹⁶ FLORES ZAVALA, op cit., pág. 35.

¹⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, N., op cit., pág. 231.

¹⁸ CASTREJÓN GARCÍA, G., Derecho Tributario, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2002, pág. 186.

¹⁹ Diario Oficial de la Federación, Código Fiscal de la Federación, 31 de diciembre de 1938, t. CXL, núm. 49.

de impuestos al ubicarlos como las prestaciones en dinero y en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio, a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Actualmente, el legislador federal, estableció en la fracción I del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación vigente, que los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

El impuesto, por tanto, es una obligación coercitiva y sin contraprestación directa, de transmitir valores económicos, casi siempre en dinero, por parte de los gobernados al Estado, a través de las entidades que cuenten con la competencia para ello, cuando se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley tributaria.²⁰

En términos amplios señalaremos, para los fines de esta investigación, que existen tres impuestos federales básicos, para el ejercicio fiscal 2017, que deben de ser pagados por las personas físicas y morales que se encuentren en la situación de hecho establecidas en las leyes fiscales, estos son el a) Impuesto Sobre la Renta, el b) Impuesto al Valor Agregado y el c) Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, los cuales se abordarán considerando sus principales elementos.

3.1.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El Impuesto Sobre la Renta, ISR, consiste en el deber de las personas físicas y morales de contribuir al Estado con un porcentaje de las ganancias que obtienen en México, normalmente deriva de actividades que realizan los contribuyentes como la venta o la renta de bienes o la prestación de algún servicio, y se encuentran establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta²¹ y en su reglamento.

Al abordar el estudio de los impuestos es necesario conocer cuál es el objeto de la tributación, en el caso del ISR, se encuentra establecido en el artículo 1 de la ley del ISR²², y consiste en gravar el ingreso que perciben las personas físicas y morales que conlleva un aumento en su patrimonio, este ingreso deviene de los ingresos en efectivo, crédito, especie, servicios o cualquier otro, que reciban, debiéndose tomar en cuenta el lugar de residencia: I. En México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan. II. En el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto

²⁰ CASTREJÓN GARCÍA, op cit., pág. 186.

²¹ Diario Oficial de la Federación, *Ley del Impuesto Sobre de la Renta*, 11 de diciembre de 2013, última reforma 30 de noviembre de 2016.

²² Ídem.

de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente y de los mismos respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos, los ingresos obtenidos por esta contribución deben ser destinados por el Estado al Gasto Público.

Otro de los aspectos relevantes para conocer la relación tributaria del ISR, es determinar, ¿quiénes son los sujetos que la integran?, es decir, ¿cuáles son las partes que participan en dicha relación? Los sujetos que intervienen en este impuesto, se encuentran divididos en sujeto activo y el sujeto pasivo, el primero de ellos es el Estado a través de los órganos legalmente constituidos como el Servicio de Administración Tributaria, SAT y el segundo es el contribuyente, que en los términos de los artículos 1 y 2 de la ley del ISR,²³ son los siguientes: I. Las personas físicas o morales que obtengan cualquier tipo de ingreso que modifique su patrimonio de manera positiva en México; II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, es decir, los extranjeros que cuenten en México con cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales y III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Las tasas que estableció el legislador y se utilizan por los contribuyentes para el correcto cálculo del ISR son diferentes acorde de la persona que se trate, es decir, en el caso de una persona física esta contribuirá a una tasa de acuerdo a los ingresos efectivamente recibidos establecida por el Estado de manera progresiva del 1.92% hasta el 35% y en el caso de las personas morales, se les aplica una tasa única del 30%, en ambos casos pueden ser aplicadas deducciones establecidas en la ley del ISR.

3.1.2 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado, IVA, es la contribución que se encuentra establecida en la ley, en la cual los contribuyentes no pagan directamente el impuesto, sino que lo trasladan al consumidor final del producto o servicio; en los términos del artículo 1 de la Ley del Impuesto de Valor Agregado,²⁴ están obligados al pago

²³ Ídem.

²⁴ Diario Oficial de la Federación, *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 29 de diciembre de 1978.

del Impuesto al Valor Agregado, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes I. Enajenen bienes; II. Presten servicios independientes; III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes; y IV. Importen bienes o servicios.

Para entender los impuestos que inciden directamente en el consumidor final, es relevante la interpretación de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que señala en una de sus ejecutorias,²⁵ que para comprender el fenómeno hay que tomar en cuenta los efectos no jurídicos de los impuestos y de la ciencia de las finanzas, como la percusión, la traslación, la incidencia o repercusión y el impacto fiscal, que analizaremos a continuación:

a) Percusión. Es la denominación que permite identificar el momento y la persona sobre quien recae el impuesto, esto es, quien, por disposición de la ley, debe pagar materialmente la contribución a la administración tributaria (sujeto pasivo del impuesto). Para identificar a este sujeto, conviene utilizar la expresión “contribuyente de derecho”. La percusión, es el punto donde la ley y el derecho imponen la exacción.²⁶

b) Traslación del impuesto. Éste es el fenómeno económico por el cual un sujeto pasivo legal o “contribuyente de derecho” percutido por el impuesto, se hace rembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto, lo que hace adicionando al precio de venta del producto, la carga de la contribución. Esta recuperación mediante la traslación del impuesto puede efectuarse hacia delante (protraslación), hacia atrás (retrotraslación), algunos autores de la ciencia financiera y económica incluso estiman que se puede trasladar “lateralmente” y “oblicuamente”. El contribuyente, al trasladar la carga del impuesto a un tercero pretende lograr que, en términos económicos, sea ese quien materialmente desembolse la carga del tributo; se trata de un proceso por medio del cual el contribuyente obligado por la ley al pago del gravamen fuerza a otras personas no causantes ni obligadas por la norma a cubrirlo. Así, la “protraslación” es la traslación del impuesto que se hace al momento que el causante de derecho del tributo pretende recuperar la carga tributaria a su cargo cobrando más por los bienes y servicios afectos al impuesto indirecto de que se trate; la “retrotraslación” se presenta cuando se paga menos por los bienes o servicios afectos al impuesto indirecto, en estos casos quien absorbe la carga del impuesto en realidad es el enajenador o prestador de los bienes o servicios relacionados con el impuesto indirecto.²⁷

²⁵ Ejecutoria Amparo Directo en Revisión, 1114/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIV, julio de 2006, pág. 66.

²⁶ Ídem.

²⁷ Ídem.

c) Incidencia o repercusión. Cuando el impuesto llega a un tercero que, por las características de la ley, no puede trasladarlo a otro se presenta entonces este fenómeno que se caracteriza por el hecho de que el “sujeto incidido” debe considerar el traslado del impuesto que recibe, como parte integrante del precio del bien o servicio adquirido. Es el lugar donde descansa el impuesto desde el punto de vista económico. Sin embargo, aun cuando es frecuente que el sujeto incidido sea el consumidor final del producto, ello no significa que esa sea la obligada regla general, pues no deben pasar inadvertidos los fenómenos de retrotraslación o traslación lateral, supuestos en los cuales no es el consumidor final quien, en realidad económica, soporta la carga del impuesto, la sola circunstancia de que esto pueda ocurrir deja desprovista a la traslación de sentido de generalidad, volviéndola casuística y, en razón de ello, no puede ser un ponderable para efectos de fijar jurídicamente la determinación de los sujetos pasivos del tributo.²⁸

d) Impacto fiscal. Éste es el efecto producido por la ley, en cuanto señala quién es el sujeto pasivo del impuesto sobre quien recaerá, por disposición de la norma y voluntad expresa del legislador, la obligación jurídica de pagar el tributo e ingresarlo a la hacienda pública. No debe confundirse al impacto fiscal con quien materialmente lo paga o sujeto “incidido” en términos económicos, conforme al impacto fiscal, sólo será causante la persona sobre la que recaiga la obligación jurídico-normativa de tributación impuesta en la ley; la problemática de índole económica sobre quién es el que eventual y casuísticamente pagará en realidad el tributo en cada caso y operación concreta, no significa un problema perteneciente al derecho. Aparentemente las anteriores referencias a la incidencia, traslación, repercusión, repercusión e impacto fiscal son afirmaciones dogmáticas, pues no se trata de conceptos extraídos de las leyes o de fuentes tradicionales del derecho, sin embargo, no es así ya que dichas concepciones son de contenido doctrinario emanado de la lógica y de la economía, particularmente provenientes de una zona común entre estas áreas del conocimiento y el derecho.²⁹

La ejecutoria mencionada en el párrafo anterior, si bien no es vinculante ya que dio origen a una tesis aislada, nos permite entender el fenómeno financiero, que implica este tipo de impuestos, puesto que se traslada el impuesto y éste incide en un tercero, usualmente el consumidor final, este fenómeno lo encontramos en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Así tenemos, que la particularidad del IVA reside en que repercute directamente en el consumo, puesto que es el consumidor final quien lo paga y el

²⁸ Ídem.

²⁹ Ídem.

control y la recaudación del IVA se realiza directamente por el proveedor de bienes y servicios, quien ordinariamente no resulta afectado por el gravamen.³⁰

Los sujetos de la obligación tributaria en el caso del IVA, son el sujeto activo y el sujeto pasivo, como sujeto activo encontramos al Estado, a través de sus organismos autorizados como el Servicio de Administración Tributaria, SAT, y el sujeto pasivo, son las personas que “tienen la obligación de pagar el impuesto que ha recaudado vía traslación después del acreditamiento del IVA, que le ha sido trasladado por adquisición de bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de su actividad”.³¹

El IVA repercute en cada etapa de la cadena productiva, con el valor que se añade en cada una de ellas hasta llegar e incidir en el consumidor final, como resultado de incorporar dicho valor en un producto o servicio en las diferentes etapas económicas; el contribuyente es el productor de bienes y servicios, aunque no tenga la carga del gravamen, tiene la obligación de trasladarlo al adquirente o a su cliente, ya que tiene el carácter de contribuyente en relación con los actos o actividades que señala la misma Ley del Impuesto del Valor Agregado, por lo que el destinatario del gravamen es el consumidor final, es decir, la persona que utiliza los bienes y servicios producidos, por tanto, es el sujeto económico del gravamen, porque es quien soporta en última instancia el peso del mismo; sin embargo, el consumidor final aun y cuando tiene a cuesta el peso de la carga fiscal, no puede ser contribuyente al no intervenir en las etapas del proceso económico de producción y distribución de los bienes y servicios.³²

La tasa del impuesto se calculará aplicando a los valores la tasa del 16%, adicionalmente, se da un tratamiento preferencial a algunos contribuyentes, a los cuales se les aplica una tasa del 0%, en los términos del artículo 2 A, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado,³³ entre los que destacan: La enajenación de: a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar; b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación con algunas excepciones; c) Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros; e) Tractores para accionar implementos agrícolas; g) Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como

³⁰ SÁNCHEZ MIRANDA, A., *Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado 2016*, ISEF, 2016, México, pág. 27.

³¹ HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, J. F. y GALINDO COSME, M. I., *Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, 2004, México, pág. 36.

³² Ídem.

³³ Ídem

equipos de irrigación; h) Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general; i) Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes, entre otras.

Adicionalmente, en los artículos 9, 15, 20 y 25 LIVA,³⁴ el legislador estableció algunas excepciones para el pago del impuesto, mencionaremos algunos ejemplos: a) La enajenación o renta de libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor; b) Los servicios de enseñanza que presten la federación, el Distrito Federal, los estados, los municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar; c) Uso o goce temporal de Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación; y d) La importación de las obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.

3.1.3 IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, IESPS, es una contribución que se aplica a la producción, venta e importación de algunos productos, así como, algunos servicios determinados en la Ley del mismo nombre, la cual inició su vigencia en 1981, con la intención de facilitar, ordenar y fortalecer la recaudación de los impuestos especiales, abrogando la Ley del Impuesto sobre Venta de Gasolina, la Ley del Impuesto sobre Seguros, la Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados, la Ley del Impuesto sobre Teléfonos, la Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos, la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza y la Ley Federal de Impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Embasamiento de Bebidas Alcohólicas.

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, IESPS, se encuentra establecido en la ley y de acuerdo a los artículos 1, 2 y 2A 1 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios,³⁵ LIESPS, siendo los sujetos pasivos de la relación tributaria, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades de enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en la LIESPS y la prestación de los servicios señalados en la LIESPS, las tasas establecidas para este impuesto son las siguientes:

³⁴ Ídem.

³⁵ Diario Oficial de la Federación, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, 30 de diciembre de 1980.

[...]

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:

1. Con una graduación alcohólica de hasta 14° G. L. 26.5%
2. Con una graduación alcohólica de más de 14° y hasta 20° G. L. 30%
3. Con una graduación alcohólica de más de 20° G. L. 53%

B) Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables. 50%

C) Tabacos labrados:

1. Cigarros... 160%
2. Puros y otros tabacos labrados... 160%
3. Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano... 30.4%

[...]

Adicionalmente a las tasas establecidas en este numeral, se pagará una cuota de \$0.35 por cigarro enajenado o importado. Para los efectos de esta Ley se considera que el peso de un cigarro equivale a 0.75 gramos de tabaco, incluyendo el peso de otras sustancias con que esté mezclado el tabaco.

Tratándose de los tabacos labrados no considerados en el párrafo anterior, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, se aplicará la cuota mencionada en dicho párrafo al resultado de dividir el peso total de los tabacos labrados enajenados o importados, entre 0.75. Para tal efecto se deberá incluir el peso de otras sustancias con que esté mezclado el tabaco. No se deberá considerar el filtro ni el papel o cualquier otra sustancia que no contenga tabaco, con el que estén envueltos los referidos tabacos labrados.

D) Combustibles automotrices		
1. Combustibles fósiles	Cuota	Unidad de medida
a. Gasolina menor a 92 octanos	4.30	pesos por litro
b. Gasolina mayor o igual a 92 octanos	3.64	pesos por litro
c Diésel	3.64	pesos por litro
2. Combustibles no fósiles	3.64	pesos por litro

[...]

Tratándose de fracciones de las unidades de medida, la cuota se aplicará en la proporción en que corresponda a dichas fracciones respecto de la unidad de medida.

Las cantidades señaladas en el presente inciso se actualizarán anualmente y entrarán en vigor a partir del 1 de enero de cada año, con el factor de

actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año hasta el mes de diciembre inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará el factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación durante el mes de diciembre de cada año.

[...]

F) Bebidas energizantes, así como concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energizantes... 25%

G) Bebidas saborizadas; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas; y jarabes o concentrados para preparar bebidas saborizadas que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, siempre que los bienes a que se refiere este inciso contengan cualquier tipo de azúcares añadidos.

[...]

La cuota aplicable será de \$1.00 por litro. Tratándose de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, el impuesto se calculará tomando en cuenta el número de litros de bebidas saborizadas que, de conformidad con las especificaciones del fabricante, se puedan obtener.

Lo dispuesto en este inciso también será aplicable a los bienes mencionados en el inciso F) de esta fracción, cuando contengan azúcares añadidos, en adición al impuesto establecido en dicho inciso F).

La cuota a que se refiere este inciso se actualizará conforme a lo dispuesto por el sexto y séptimo párrafos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

H) Combustibles fósiles	Cuota	Unidad de medida
1. Propano	6.50	centavos por litro
2. Butano	8.42	centavos por litro
3. Gasolinas y gas avión	11.41	centavos por litro
4. Turbosina y otros kerosenos	13.64	centavos por litro
5. Diesel	13.84	centavos por litro
6. Combustóleo	14.78	centavos por litro
7. Coque de petróleo	17.15	pesos por tonelada
8. Coque de carbón	40.21	pesos por tonelada
9. Carbón mineral	30.28	pesos por tonelada
10. Otros combustibles fósiles	43.77	pesos por tonelada de carbono que contenga el combustible

[...]

Tratándose de fracciones de las unidades de medida, la cuota se aplicará en la proporción que corresponda a dichas fracciones respecto de la unidad de medida de que se trate.

Cuando los bienes a que se refiere este inciso estén mezclados, la cuota se calculará conforme a la cantidad que en la mezcla tenga cada combustible.

Las cantidades señaladas en el presente inciso se actualizarán anualmente y entrarán en vigor a partir del 1 de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año hasta el mes de diciembre inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará el factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación durante el mes de diciembre de cada año.

[...]

I) Plaguicidas. La tasa se aplicará conforme a la categoría de peligro de toxicidad aguda, en la forma siguiente:

1. Categorías 1 y 2 - 9%
2. Categoría 3 - 7%
3. Categoría 4 - 6%

[...]

La categoría de peligro de toxicidad aguda se determinará conforme a la siguiente tabla:

[...]

Tabla Categorías de peligro de toxicidad aguda

Vía de exposición	Categoría 1	Categoría 2	Categoría 3	Categoría 4	Categoría 5
Oral (mg/kg)	5	50	300	2000	5000
Dérmica (mg/kg)	50	200	1000	2000	
Inhalatoria Gases (ppmV)	100	500	2500	5000	
Inhalatoria Vapores (mg/l)	0,5	2	10	20	
Inhalatoria Polvos y nieblas (mg/l)	0.05	0.5	1	5	

[...]

La aplicación de la tabla se sujetará a lo dispuesto a la Norma Oficial Mexicana “NOM-232-SSA1-2009, Plaguicidas: que establece los requisitos del envase, embalaje y etiquetado de productos grado técnico y para uso agrícola, forestal, pecuario, jardinería, urbano, industrial y doméstico”, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de abril de 2010, emitida por la autoridad competente.

[...]

J) Alimentos no básicos que se listan a continuación, con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos. 8%

1. Botanas.
2. Productos de confitería.
3. Chocolate y demás productos derivados del cacao.
4. Flanes y pudines.
5. Dulces de frutas y hortalizas.
6. Cremas de cacahuete y avellanas.
7. Dulces de leche.
8. Alimentos preparados a base de cereales.
9. Helados, nieves y paletas de hielo.

[...]

Cuando los alimentos mencionados cumplan con las disposiciones relativas a las especificaciones generales de etiquetado para alimentos, los contribuyentes podrán tomar en consideración las kilocalorías manifestadas en la etiqueta. Tratándose de alimentos que no tengan la etiqueta mencionada, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tienen una densidad calórica igual o superior a 275 kilocalorías por cada 100 gramos.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, dará a conocer los alimentos de consumo básico, considerando su importancia en la alimentación de la población, que no quedan comprendidos en este inciso.

[...]

II. En la prestación de los siguientes servicios:

A) Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de los bienes señalados en los incisos A), B), C), F), I) y J) de la fracción I de este artículo. En estos casos, la tasa aplicable será la que le corresponda a la enajenación en territorio nacional del bien de que se trate en los términos que para tal efecto dispone esta Ley. No se pagará el impuesto cuando los servicios a que se refiere este inciso sean

con motivo de las enajenaciones de bienes por los que no se esté obligado al pago de este impuesto en los términos del artículo 8o. de la propia Ley.

B) Realización de juegos con apuestas y sorteos, independientemente del nombre con el que se les designe, que requieran permiso de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Juegos y Sorteos y su Reglamento, los que realicen los organismos descentralizados, así como la realización de juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas, que en el desarrollo de aquéllos utilicen imágenes visuales electrónicas como números, símbolos, figuras u otras similares, que se efectúen en el territorio nacional. Quedan comprendidos en los juegos con apuestas, aquéllos en los que sólo se reciban, capten, crucen o exploten apuestas. Asimismo, quedan comprendidos en los sorteos, los concursos en los que se ofrezcan premios y en alguna etapa de su desarrollo intervenga directa o indirectamente el azar... 30%

C) Los que se proporcionen en territorio nacional a través de una o más redes públicas de telecomunicaciones... 3%

III. En la exportación definitiva que realicen las empresas residentes en el país en los términos de la Ley Aduanera, de los bienes a que se refiere la fracción I, inciso J) de este artículo, siempre que sean fabricantes o productoras de dichos bienes y hayan utilizado insumos gravados de conformidad con el inciso J) citado, por los que hayan pagado el impuesto en la importación o les hayan trasladado el gravamen en la adquisición de los mismos. 0%

[...]

Para los efectos de esta fracción, la tasa se aplicará al valor de la enajenación a que se refiere el artículo 11 de esta Ley y, en su defecto, a la base gravable del impuesto general de exportación en términos de la Ley Aduanera.

Las exportaciones a las que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley y los productores que exporten serán considerados como contribuyentes del impuesto que establece esta Ley por los bienes a que se refiere esta fracción.

Adicionalmente, y sin perjuicio de lo dispuesto en la fracción I, incisos D), y H), mencionados anteriormente, en la enajenación de gasolinas y diésel en el territorio nacional, se aplicarán las cuotas siguientes:

[...]

I. Gasolina menor a 92 octanos 38.00 centavos por litro.

- II. Gasolina mayor o igual a 92 octanos 46.37 centavos por litro.
- III. Diésel 31.54 centavos por litro.

El IESPS, comparte la misma naturaleza del IVA, es decir, que usualmente es el consumidor final a quien se le traslada, y por ende en quien incide el impuesto, debiendo realizar el pago del mismo, sin embargo, dependerá de cada caso dicha aplicación, así lo señala la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en una de sus tesis aisladas al señalar que:

[...] no es verdad que, dentro de las finalidades del impuesto especial sobre producción y servicios, exista la relativa a que los consumidores finales siempre deben terminar pagando y absorbiendo las cargas tributarias de la contribución en comentario. Dicho fenómeno, conocido como “incidencia del impuesto”, es casuístico ya que no depende del derecho sino de cuestiones de hecho y de la situación particular de cada operación. El objeto real de dicho tributo, en lo relativo a la determinación de sujetos obligados al pago, según las exposiciones de motivos y de acuerdo con el texto de la ley, consiste en que, ante el fisco federal, las personas identificadas por la norma como contribuyentes, sean los directamente responsables del ingreso del impuesto relativo al erario público; es decir, se trata de una contribución de las llamadas indirectas cuyo pago debe considerarse en términos reales y jurídicos y no de hecho.³⁶

3.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

De manera general, la Seguridad Social, es aquella proporcionada por el Estado, de acuerdo con sus capacidades económicas, para resolver problemáticas de las personas que habitan su territorio, en materia de salud, trabajo, educación, vivienda y bienestar social, mediante instituciones establecidas para brindar estos servicios a la comunidad.³⁷

La Seguridad Social en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, CPEUM, se encuentra regulada principalmente por los artículos 4 y 123, de las que derivan las normas secundarias que la reglamentan en el Sistema Jurídico Mexicano, entre las que destacan la Ley del Seguro Social, promulgada en 1943 y abrogada en varias ocasiones. La última que se encuentra en vigor con

³⁶ Tesis 1a. LXXXV/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XX, julio de 2004, pág. 195

³⁷ DÍAZ LIMÓN, J., “La Seguridad Social en México un Enfoque Histórico”, *Revista de la Escuela Libre de Derecho de Puebla*, Núm. 2, México, 2002, pág. 40.

modificaciones, es la promulgada en el mes de julio de 1997, desde la primera ley se creó el Instituto Mexicano del Seguro Social, organismo descentralizado con personalidad jurídica propia, encargado de prestar los servicios de Seguridad Social.

La Seguridad Social, en los términos del artículo 2 de la Ley del Seguro Social, establece que esta:

[...] tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.

Adicionalmente, en la Fracción II del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, el legislador federal, define las aportaciones de seguridad social, como:

[...] las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Es decir, que los sujetos obligados son los patrones y si bien las Aportaciones de Seguridad Social, tienen una naturaleza laboral, el legislador consideró darle el carácter de contribución para que fueran exigibles por el Estado y al contar con esta naturaleza deben cumplirse los preceptos contemplados en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.

Por tanto, las aportaciones de seguridad social se recaudan por el Estado, quien sustituye a los patrones de las obligaciones en materia de seguridad social, a cambio de que estos paguen las cuotas, esta obligación de brindar los servicios de seguridad social, le corresponde a los patrones de acuerdo a lo establecido por el artículo 123 apartado A, fracciones XII, XIV y principalmente, en la fracción XXIX de la CPEUM.³⁸

Asimismo, debemos subrayar que el Instituto Mexicano del Seguro Social, como un órgano público descentralizado diferente al Estado, al estar dotado de personalidad jurídica propia, y autorizado para proceder como sujeto activo de la relación tributaria, coincide con las características que la doctrina denomina exacciones

³⁸ HALLIVIS PELAYO, M., “La Seguridad Jurídica en la Administración de las Aportaciones de Seguridad Social, a la Luz de las Reformas de 2001”, *Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, 2002, México, pág. 328.

parafiscales,³⁹ es decir, que no es el Estado ni un ente particular el que se encuentra facultado como sujeto activo de la relación tributaria, sino, un ente con una naturaleza jurídica distinta.

3.3 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

En la Fracción III del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, establece que las contribuciones de mejoras, las define como las establecidas en Ley, a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Este tipo de tributos son los más característicos del principio de justicia tributaria, puesto que solo se aplican a aquellas personas que se ven beneficiadas de manera directa por alguna obra, incremento de un servicio, ajuste de algo específico o el establecimiento de condiciones que se significan por representar de alguna manera una mejora, que bien puede proporcionar una mejoría en las condiciones de la vida cotidiana de los favorecidos, ya sea con el crecimiento, desarrollo o supresión del habitar la plusvalía o el avance de nuevas tecnologías.⁴⁰

En las contribuciones de mejoras:

[...] se considera que el sujeto pasivo no tributa en función de una riqueza tangible, claramente identificable, ni es posible diseñar una base gravable a título particular por cada uno de los obligados, sino que la tributación equivale a la derrama que entre ellos se distribuye, teniendo como dividendo el costo total de la obra, por lo que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, si bien es adecuada tratándose de impuestos, no resulta suficiente para emitir un pronunciamiento tratándose de contribuciones de mejoras, en donde debe atenderse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto de la contribución y el monto del gravamen, es decir, la cantidad a pagar debe guardar relación con la magnitud del beneficio objeto del tributo (incremento del valor de los inmuebles), derivado de la obra pública respectiva, en comparación con el de los restantes obligados.⁴¹

A las Contribuciones de Mejoras, se les aplican todos los principios constitucionales

³⁹ SÁNCHEZ ACEVES, J., “La legalidad tributaria en las aportaciones de seguridad social”, *Letras Jurídicas*, Núm. 5, México, octubre 2007, pág. 6.

⁴⁰ ORTEGA CARREÓN, C., *Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 2009, pág. 52.

⁴¹ Tesis IV.2o.A.244 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, pág. 2674.

de las contribuciones, por tanto, para que el contribuyente tenga la obligación de pagarlas deben establecerse en una ley y la cantidad a pagar por éste debe tener correlación con el beneficio que recibe de manera directa por alguna obra pública.

Un ejemplo de aplicación de los principios constitucionales mencionados anteriormente realizada por parte del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al analizar el artículo 190, fracción I, del Código Financiero del Distrito Federal, legislación que estuvo vigente en 1995, señala que si bien esta se refería a las contribuciones de mejoras, en realidad lo que establece es el pago de un derecho, contribución respecto de la cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el criterio de que debe existir un equilibrio razonable entre la cuota y la prestación del servicio, y un trato fiscal semejante a quienes reciben igual servicio. El Código Financiero del Distrito Federal, apartándose de estos principios, contempla en el artículo 190, fracción I, diferentes cuotas para el pago de derechos que corresponden a los nuevos demandantes por la dotación del servicio de suministro de agua potable y drenaje, cuando el inmueble es destinado a usos diversos del habitacional; tal norma es desproporcional e inequitativa, pues otorga un trato distinto a quienes reciben igual servicio, dado que establece cuotas diferentes y en proporciones hasta cuatro veces mayores para los nuevos demandantes propietarios de inmuebles, o en su caso poseedores, que reciben la misma autorización por los servicios de dotación de agua potable y drenaje. Es también desproporcional esta contribución, ya que no existe un razonable equilibrio entre las cuotas establecidas para estos nuevos demandantes por la autorización del servicio, pues, aunque se establecen tarifas progresivas que contienen mínimos o máximos, lo cierto es que a todos los nuevos demandantes del servicio se les otorga la misma autorización y, por lo tanto, les debe corresponder la misma cuota.⁴²

3.3.1 CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS POR OBRAS PÚBLICAS FEDERALES DE INFRAESTRUCTURA HIDRÁULICA

Las contribuciones de mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica se encuentran establecidas en la ley del mismo nombre, y tienen por objeto en los términos del artículo 1 de la ley,⁴³ las mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica construidas por dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, que benefician en forma directa a personas físicas o morales. Las obras públicas a que se refiere la Ley son las que permiten

⁴² Tesis P./J. 21/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, pág. 6

⁴³ Diario Oficial de la Federación, *Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica*, 26 de diciembre de 1990.

usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación, terminación, ampliación y modernización de estas.

Los sujetos a quienes va dirigida la contribución de mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica, en los términos del artículo 2 de la ley, son las personas físicas o morales que se beneficien en forma directa por las obras públicas federales de infraestructura hidráulica construidas. Se entiende que las personas se benefician en forma directa de las obras públicas federales, cuando pueden usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar aguas nacionales, al utilizarse dichas obras.

[...]

La base de la contribución será el valor recuperable de la obra pública federal determinado y actualizado, en los términos del artículo 3 de la ley, estableciendo dicho numeral que el valor recuperable de la obra pública federal se integrará de la siguiente forma:

I. Con las erogaciones efectuadas con motivo de la realización de estas, las indemnizaciones que deban cubrirse y los gastos de financiamiento generados hasta el momento de la publicación del valor recuperable, sin incluir los gastos de administración, supervisión e inspección de la obra o de operación, conservación y mantenimiento para prestar el servicio de suministro de agua.

II. Al valor que se obtenga, se le disminuirá:

- a) El monto de los subsidios que se le destinen conforme al Presupuesto de Egresos de la Federación.
- b) El monto de las donaciones, cooperaciones o aportaciones voluntarias.
- c) Las recuperaciones por las enajenaciones de excedentes de predios expropiados o adjudicados que no hubieren sido utilizados en la obra.
- d) Las amortizaciones del principal del financiamiento de la obra respectiva, efectuadas con anterioridad a la publicación del valor recuperable.

III. Las erogaciones llevadas a cabo con anterioridad a la fecha en que se publique el valor recuperable de la obra y se ponga total o parcialmente en servicio la misma o beneficie en forma directa a algún contribuyente, se actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente a la fecha en que se publique el valor recuperable entre el respectivo índice que corresponda a cada uno de los meses en que se realizó la erogación correspondiente.

Cuando no se disponga de la calendarización mensual de erogaciones, se podrá hacer el cálculo utilizado para el año en que se efectuaron las mismas, el promedio anual del citado índice.

Asimismo, deberán actualizarse las disminuciones a que se refiere la fracción II conforme al procedimiento antes señalado.

La documentación relativa al valor de la obra podrá ser consultada en la Comisión Nacional del Agua, por las personas obligadas a pagar esta contribución, durante un año contado a partir de la fecha en que se ponga en servicio la obra.

[...]

La tasa que deberán cubrir los contribuyentes que se beneficien en forma directa por obras públicas federales de infraestructura hidráulica será el 90% del valor recuperable de la obra pública, de acuerdo a lo establecido en el artículo 5 de la ley.

[...]

La determinación de la contribución de mejoras que establece el artículo 6 de la ley, se realizará de conformidad con el siguiente procedimiento:

I. Tratándose de obras hidroagrícolas, se determinarán los montos de contribución a pagar por el conjunto de contribuyentes, dividiendo el valor recuperable de la obra, entre el número de años que comprende el plazo máximo legal, o en su caso, el plazo otorgado a los usuarios.

II. Tratándose de otro tipo de obras hidráulicas, se determinarán los montos de contribución a pagar por el conjunto de contribuyentes, dividiendo el valor recuperable de la obra entre el número de semestres que comprende el plazo máximo legal, o en su caso, el plazo otorgado a los usuarios.

El monto de la contribución determinada se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Este factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor que se registre en el mes más reciente del semestre o, en su caso, del año en que se paga, entre el índice mensual registrado a la fecha de publicación del valor recuperable, el cociente se multiplicará por el monto de la contribución determinada, conforme a las fracciones anteriores, según corresponda, y el resultado será el monto de contribución actualizado a pagar por el conjunto de contribuyentes en ese año o semestre.

[...]

El monto a pagar por cada contribuyente, acorde al artículo 7 de la ley, se determinará de la siguiente manera:

I. Tratándose de obras hidroagrícolas, incluyendo inversiones para mejorar, rehabilitar, tecnificar y modernizar los distritos o unidades de riego o los sistemas de riego, el monto anual de contribución obtenido en el artículo anterior se dividirá entre el total de hectáreas del proyecto y el cociente obtenido se multiplicará por el número de hectáreas de riego asignadas a cada usuario y el resultado será el monto de la contribución a cargo de cada contribuyente.

II. Tratándose de acueductos o sistemas de suministro de agua en bloque realizados exclusivamente con inversión federal, el monto de la contribución obtenida en el artículo anterior se dividirá entre la capacidad de suministro del sistema, medida en metros cúbicos por segundo, y el cociente obtenido se multiplicará por el volumen asignado o concesionado por la Comisión Nacional del Agua a cada usuario del sistema, medido en metros cúbicos por segundo y el resultado será el monto de la contribución a cargo de cada contribuyente.

III. En los casos de obras construidas para propósitos múltiples, una vez deducida la parte correspondiente de la contribución que se cobrará por generación hidroeléctrica en los términos del penúltimo párrafo del presente artículo, se dividirá el monto restante de la contribución obtenida en el artículo anterior, entre la suma de los volúmenes asignados o encomendados a cada proyecto beneficiado, y el cociente obtenido se multiplicará por el volumen asignado o concesionado a cada proyecto y el resultado será el monto de la contribución que corresponda a cada uno de ellos.

El monto de contribución por proyecto se dividirá entre la suma de las asignaciones o concesiones por usuario, medidas en la unidad correspondiente y el cociente obtenido se multiplicará por la asignación o concesión a cada contribuyente, medida en la unidad correspondiente y el resultado será el monto de la contribución a cargo de cada contribuyente.

La Comisión Nacional del Agua revisará anualmente las bases para determinar la contribución, modificando en su caso, el monto de la contribución a cargo de los usuarios en la medida en que se modifique la cobertura de usuarios de los sistemas hidráulicos conforme lo permitan las capacidades máximas de suministro de las obras públicas federales de infraestructura hidráulica.

Cuando los beneficiarios de la obra, en los términos de este artículo, sean contribuyentes de escasa capacidad de pago, el Ejecutivo Federal disminuirá el valor recuperable a que se refieren las fracciones anteriores.

En el caso de obras públicas federales de infraestructura hidráulica que total o parcialmente se utilizan para beneficio en la generación hidroeléctrica de entidades de la administración pública, para la prestación de servicios públicos de electricidad el monto de la contribución a que se refiere la Ley se determinará, en sustitución de lo previsto, mediante el procedimiento que se desprende de aplicar el 25% a los ingresos que se perciban por el suministro o venta de los kilowatts/hora generados como consecuencia de dichas obras. En el caso de que la obra sea exclusivamente para generación hidroeléctrica, el pago se hará como se establece en la fracción II del artículo 6 de la Ley. Si hay varios usuarios el cálculo será proporcional.

En caso de que la Comisión Nacional del Agua suministre y venda en bloque energía eléctrica que exceda su autoabastecimiento, a entidades que presten servicios públicos de electricidad, podrá deducir dichos ingresos, menos los gastos de operación, conservación y mantenimiento, de la contribución de mejoras respectiva calculada en los términos del artículo anterior.

[...]

Como excepción en el artículo 13 de la Ley, se establece que no son objeto de mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica, las siguientes:

I. Las obras públicas para prestar el servicio público de agua potable, drenaje y alcantarillado realizados parcialmente con inversión estatal y municipal, con crédito interno y externo y parcialmente con subsidio federal, cuando se convenga que la inversión se recuperará a través del cobro de contribuciones o derechos estatales o municipales.

II. Las obras públicas federales de control de ríos.

III. Las obras públicas federales para el tratamiento de aguas residuales.

3.4 DERECHOS

Los derechos son las contraprestaciones establecidas en la ley, que deben pagar al Estado las personas físicas y morales, que reciban los beneficios por los servicios públicos que les presta el Estado, o en su caso, por usar, disfrutar o disponer de los bienes del dominio público, con las condiciones específicas que estatuya el legislador en la norma respectiva.⁴⁴

⁴⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, op cit., pág. 259.

Asimismo, los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado, a través de su órgano especializado, y plasma en la ley, con carácter obligatorio para los usuarios de dichos servicios, ya sea personas físicas o morales, quienes de manera directa reciben la prestación de servicios, los cuales por su naturaleza pueden ser jurídicos administrativos, inherentes al mismo Estado, en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al propio sostenimiento de esos servicios.⁴⁵

Los Derechos, en el Código Fiscal de la Federación de 1938, se definían como las contraprestaciones requeridas por el Poder Público, en pago de servicios de carácter administrativo prestado por él.⁴⁶

Actualmente y de acuerdo a lo establecido en la fracción IV del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, son derechos, las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado y es en la Ley Federal de Derechos, el instrumento que regula dicho tributo.

En los términos del artículo 1, de la Ley Federal de Derechos, los derechos que establece la ley se pagarán por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados y en este último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en esta Ley. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

En relación con los derechos, cita Sergio Francisco de la Garza a Jarach mencionando que, “un principio que es obvio, y que es común también al derecho privado, es aquél de hacer pagar un determinado gravamen a aquéllos que reciben en cierta oportunidad un servicio determinado”.⁴⁷

Por tanto, en los derechos tributarios debe operar el mismo mecanismo que integra el precio de un servicio, es decir, una contraprestación entre un servicio prestado y una suma que debe pagarse a cambio, tomando en cuenta que en

⁴⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, op cit., págs. 75 y ss.

⁴⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, op cit., pág. 262.

⁴⁷ DE LA GARZA, S., Derecho Financiero, Porrúa, México, 1983, pág. 307.

materia tributaria existe un elemento calificador que no hay en el precio, y que es el carácter obligatorio propio de esta obligación tributaria. Entonces uno de los criterios es el de hacer pagar a los que reciben un servicio en ocasión y como contraprestación de ese servicio.⁴⁸

Las características que debe reunir el servicio y el precio de este tipo de contribución son que el servicio debe prestarse a petición del usuario, puesto que el Estado a través de la ley dictada por el órgano legislativo, obliga a los particulares que exploten determinada actividad o sean propietarios o poseedores de ciertos bienes, reciban continua o periódicamente la prestación de un servicio público, a cambio del cual pagarán un precio, estaremos en presencia de un servicio público general divisible y no de un servicio público particular divisible.⁴⁹

En esos casos, se trata de actividades o bienes en los que la colectividad está interesada en que sea precisamente el Estado -y no los particulares- el que preste el servicio, a fin de tener la seguridad de que se presta efectivamente, puesto que estas actividades o bienes son de tal naturaleza especial que exigen, en bien de la tranquilidad pública, que el Estado sea el que preste el servicio, por tanto, sólo se estará en presencia de un servicio público particular o divisible, cuando el usuario provoca su prestación.⁵⁰

El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante tesis de jurisprudencia, señala que:

[...] de acuerdo con las ideas anteriores avaladas por un gran sector de la doctrina clásica tanto nacional como internacional, puede afirmarse que los derechos por servicios son una especie del género contribuciones que tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la Administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la Administración y el usuario, que justifica el pago del tributo.⁵¹

La causa generadora de los derechos reside, por tanto, en la recepción de un beneficio concreto en favor de ciertas personas, derivado de la realización de obras o servicios, en este sentido los derechos por servicios son las contribuciones que tienen su causa en la recepción de la actividad estatal individualizada, concreta y determinada.

⁴⁸ *Íbidem*.

⁴⁹ MARGÁIN MANAUTOU, E., *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, 1989, pág. 105.

⁵⁰ *Íbidem*.

⁵¹ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, novena época, 1996, pág. 17.

Acorde al Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el problema que se presenta en este tipo de contribución, está en definir qué servicios son los que se retribuyen con derechos y cuáles generan otro tipo de ingresos, es decir, hay que indagar en qué consiste el presupuesto de hecho, el hecho imponible, o la hipótesis de incidencia del derecho o tasa. En primer lugar, es indispensable que se trate de servicios divisibles, individualizables, evaluables, o *uti singuli*; en esta clase de servicios, el aprovechamiento individual que recibe el contribuyente por el servicio puede ser medido, tal ocurre, por ejemplo, con la expedición de un pasaporte, el registro de un acto del estado civil, la expedición de un permiso o de una licencia, la inscripción de un contrato en el Registro Público de la Propiedad. Respecto a este tipo de servicios es posible, si la política tributaria o de otra índole así lo aconseja, que el Poder Legislativo vincule a la prestación del servicio la obligación de pagar una contraprestación. Por el contrario, en los servicios indivisibles, generales, inconmensurables, o *uti universi*, el aprovechamiento que de ellos hace cada uno de los particulares no puede ser medido, y técnicamente resulta imposible al Estado exigir el pago de una contraprestación por el aprovechamiento que se hace de ellos. Los servicios de esta clase, como la defensa exterior o la conservación de la paz interior, no pueden ser retribuidos en ninguna forma.⁵²

Así tenemos que los Derechos, de la categoría *uti singuli* están claramente en la Ley Federal de Derechos, que en su artículo primero señala que los derechos se pagarán por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados y en este último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en esta Ley. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Un ejemplo de la aplicación de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria en materia de derechos, es la tesis de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que estableció que tratándose de los derechos por servicios, los principios tributarios de proporcionalidad y equidad se cumplen cuando el monto de la cuota guarda congruencia razonable con el costo que tiene para el Estado la realización del servicio prestado, además de que el costo debe ser igual para los que reciben idéntico servicio. Lo anterior es así, porque el objeto real de la actividad pública se traduce en la realización de actos que exigen de la administración un esfuerzo uniforme; de ahí que la cuota debe atender al tipo de servicio prestado y

⁵² DE LA GARZA, op cit., pág. 309.

a su costo, es decir, debe existir una correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota. En ese sentido, se concluye que el artículo 5o., fracción I, de la Ley Federal de Derechos, vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, al disponer que, tratándose de la expedición de copias certificadas de documentos, por cada hoja tamaño carta u oficio se pagarán once pesos moneda nacional, viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, pues si se toma en cuenta, por un lado, que la solicitud de copias certificadas implica para la autoridad la concreta obligación de expedirlas y certificarlas y, por el otro, que dicho servicio es un acto instantáneo ya que se agota en el mismo acto en que se efectúa, sin prolongarse en el tiempo, resulta evidente que el precio cobrado al gobernado es incongruente con el costo que tiene para el Estado la prestación del referido servicio; máxime que la correspondencia entre éste y la cuota no debe entenderse como en derecho privado, en tanto que la finalidad de la expedición de copias certificadas no debe implicar la obtención de lucro alguno.⁵³

3.5 ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

De acuerdo a Hugo Carrasco Iriarte,⁵⁴ las categorías que se consideran como accesorios a las contribuciones son las siguientes:

[...]

- a) Recargos. Se sufragan como compensación al tesoro público por la falta de pago pertinente de los créditos fiscales.
- b) Multas. Son las sanciones que se le imponen a los contribuyentes, por diversas faltas administrativas, con fines no recaudatorios, sino enmendadores, por el incumplimiento de un deber por parte del gobernado.
- c) Indemnización por cheques devueltos. El cheque admitido por las autoridades fiscales que fuera presentado en tiempo y no fuera pagado por la institución bancaria, da lugar a que se cobre al contribuyente el 20% del valor de éste y debe exigírsele independiente de las demás prestaciones a los que tiene derecho la autoridad hacendaria.
- d) Los gastos de ejecución. Cuando sea forzoso llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar el crédito fiscal, las personas están forzadas a pagar los gastos inherentes a las dirigencias respectivas, que por lo general son de 2% por determinadas actividades de las autoridades.

⁵³ Tesis 1a./J. 132/2011, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t Libro III, diciembre de 2011, tomo 3, pág. 2077.

⁵⁴ CARRASCO IRIARTE, H. *Derecho Fiscal*, IURE, México, 2013, págs. 146 y ss.

Adicionalmente, el legislador puede brindar beneficios a los contribuyentes, la Suprema Corte de Justicia, ha señalado que estos son otorgados por razones no estructurales de la contribución; son producto de una sanción positiva contenida en una norma típicamente promocional, y pueden ubicarse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada.⁵⁵

4. CONSIDERACIONES FINALES

Siguiendo la tradición internacional es en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, máximo ordenamiento nacional, en donde se plasmaron las bases generales de la potestad tributaria del Estado, estableciendo la facultad para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, las materias tributarias concurrentes, las reservadas de forma expresa a la federación, las restricciones a la potestad tributaria y las facultades reservadas a las entidades federativas y las bases de la conformación de la hacienda pública municipal, así como, se establece la obligación de contribuir de las personas, para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El legislador ordinario en uso de las facultades tributarias conferidas por la Constitución, estableció en el Código Fiscal Federal, el catálogo de contribuciones las cuales dividió en a) impuestos, señalando que son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las demás contribuciones; b) aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado; c) contribuciones de mejoras, son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas; y d) derechos, son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho

⁵⁵ Tesis P./J. 3/2016, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Libro 33, agosto de 2016, Tomo I, pág. 9.

público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Sin embargo, no se integró por el legislador un concepto de contribución propiamente en el Sistema Jurídico Mexicano, por lo que podríamos señalar que las contribuciones son las obligaciones jurídico tributarias de aportar al gasto público, de las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica de hecho establecida en la ley, necesaria para que el Estado cumpla con sus actividades a favor de la sociedad, sustentadas en los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad tributaria.

5. BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA VIZCAÍNO, A., Derecho Fiscal, Themis, México, 2000.
- BECERRILHERNÁNDEZ, C., “Proporcionalidad y equidad en las contribuciones: El amparo fiscal en México, 1917-1968”, Secuencia, México, 2015.
- BURGOA LLANO, I., Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982.
- CARRASCO IRIARTE, H., Derecho Fiscal, IURE, México, 2013.
- CASTREJÓN GARCÍA, G., Derecho Tributario, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2002.
- DE LA GARZA, S., Derecho Financiero, Porrúa, México, 1983.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, L., Principios de Derecho Tributario, Limusa Noriega Editores, México, 2006.
- FLORES ZAVALA, E., Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, Porrúa, México, 1986.
- GARZA, S., Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002.
- GIL VALDIVIA, G., Impuestos, Diccionario Jurídico Mexicano, Porrúa, México, 1985.
- HALLIVIS PELAYO, M. “La Seguridad Jurídica en la Administración de las Aportaciones de Seguridad Social, a la Luz de las Reformas de 2001”, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, Jurídica, México, 2002.
- HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, J. F., y GALINDO COSME, M. I., Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ISEF, 2004, México,
- MARGÁIN MANAUTOU, E., Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Porrúa, México, 1989.
- ORTEGA CARREÓN, C., Derecho Fiscal. Porrúa, México, 2009.
- PORRAS y LÓPEZ, A., Derecho Fiscal, Porrúa, México, 1967.
- RODRÍGUEZ LOBATO, R., Derecho Fiscal, Oxford, México, 2007.
- SÁNCHEZ GÓMEZ, N., Los Impuestos y la Deuda Pública, Porrúa, México, 2000.
- SÁNCHEZ LEÓN, G., Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas, Editor y Distribuidor, México, 1998.
- SÁNCHEZ MIRANDA, A. Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado 2016, ISEF, 2016, México.

JURISPRUDENCIALES

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Decisiones Relevantes de la SCJN,
Inconstitucionalidad del Impuesto sustitutivo del Crédito al Salario, SCJN, 2006,
México.

VENEGAS ÁLVAREZ, S., Derecho Fiscal, Oxford, 2010, México.

CAPÍTULO 3

INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

María Angélica Nava Rodríguez
Profesora titular de Derecho Fiscal
Universidad Autónoma de Tamaulipas

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. 2.1 CONCEPTO DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY. 2.1.1 Aceptaciones doctrinarias de Interpretación de la Ley. 2.2 CONCEPTO DE APLICACIÓN DE LA LEY. 2.2.1 Consideraciones en la aplicación del Derecho. 2.2.2 Diferencias entre interpretación y aplicación. 2.3 FUNDAMENTO LEGAL DE LA INTERPRETACIÓN. 2.3.1 Artículo 33 del Código Fiscal. 2.3.2 Artículo 35 del Código Fiscal. 2.3.3 Análisis del artículo 5º del Código Fiscal. 2.4 CLASES DE INTERPRETACIÓN. 2.4.1 Interpretación declarativa. 2.4.2 Interpretación restrictiva. 2.4.3 Interpretación extensiva. 2.4.4 Interpretación progresiva o evolutiva. 4. DEFRAUDACIÓN FISCAL Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS: EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL. 4.1. LOS ANTECEDENTES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL. 4.2 LA EVASIÓN FISCAL. 4.3 LA ELUSIÓN FISCAL Y SU DIFERENCIA CON LA EVASIÓN. 4.4 LA ELUSIÓN FISCAL Y SU DIFERENCIA CON LA EVASIÓN 4.4 TIPIFICACIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EN EL CÓDIGO FISCAL Y SU DIFERENCIA CON LA EVASIÓN. 4.4.1 Los bienes jurídicos que se tutelan o protegen en el delito de defraudación fiscal. 4.4.2 Los Sujetos activos de este delito. 4.4.3 Sujeto pasivo del delito de Defraudación Fiscal. 4.4.4 Medidas que se deben tomar para evitar la comisión de este delito. 5. LA SIMULACIÓN TRIBUTARIA. 6. CONCLUSIONES 7. LISTA DE REFERENCIAS. BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN

La interpretación de las disposiciones fiscales es uno de los problemas fundamentales del derecho fiscal o tributario.

Las leyes se elaboran con letras, palabras, enunciados que tienen un significado definido y persiguen un objetivo.

El objetivo fundamental de toda ley fiscal consiste en regular la forma en que los particulares proporcionen los recursos económicos al Estado para la satisfacción de las necesidades de los gobernados.

Las normas tributarias en México se aplican en tres niveles de gobierno: por tanto existen normas federales cuyo ámbito territorial es de aplicación en toda la

República mexicana; leyes estatales también denominadas locales cuya aplicación concierne a cada entidad federativa y normas municipales que se aplican en cada uno de los municipios que conforman la entidad federativa de que se trate.

Entre la normatividad de carácter federal tenemos las siguientes: Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR); Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), Ley de Ingresos de la Federación (LIF), así como el Código Fiscal de la Federación (CFF).

En el ámbito municipal se aplica en cada municipio una legislación propia; por ejemplo en el estado de Tamaulipas se aplica el Código Municipal para todos los municipios que lo conforman.

Para comentar cómo se lleva a cabo la interpretación y/o aplicación de la normatividad tributaria en México, es preciso empezar por señalar el concepto de interpretación de la ley y su posterior aplicación al caso concreto.

2. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

2.1 CONCEPTO DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY

Etimológicamente la palabra latina *interpretatio* procede de *interpretor*, que a su vez proviene de *interpret* que originariamente significa “mediador”, sea entre los dioses y los hombres, entre hechos presentes y la predicción del futuro, entre dos partes beligerantes como “negociador” de la paz. En su genuino concepto jurídico la *interpretatio* del pretor o de los jurisconsultos era una “mediación” que efectuaban entre el derecho y las exigencias de la vida, y que, por tanto, requería la previa comprensión, inteligencia y entendimiento del texto de las leyes tanto como de la realidad a la que se trataba de aplicarlas.

El término “intérprete” se deriva de la preposición latina *inter* (entre) y del vocablo indoeuropeo *pret* (hablar), e indica la función de quien está entre dos personas que hablan, y las pone en relación entre sí. Además, éste es el significado aceptado comúnmente y atribuido a la actividad que cumple el intérprete: que traduce de una lengua a otra; o al que representa una obra teatral o ejecuta una obra musical, traduciendo un texto escrito o una partitura, en palabras o sonido.

En consecuencia, la interpretación jurídica consiste en establecer el verdadero sentido o alcance de una norma o conjunto de normas, la cual trasladándola a la materia tributaria, serían normas a las cuales se les establecería el verdadero sentido o alcance cuando éstas no fuesen claras, tuviesen diferentes significados o fuese necesario establecer el alcance por contradicciones o vacíos con otras disposiciones.

2.1.1 ACEPCIONES DOCTRINARIAS DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY

Demófilo de Buen define la interpretación como: “las operaciones necesarias para averiguar el sentido jurídico del texto de una norma y obtener las disposiciones contenidas explícita o implícitamente en él”.¹

En opinión de Jesús Castillo Sandoval la interpretación de las normas jurídicas consiste en saber con certeza qué dice la disposición, su causa y su fin, comprendiendo además el sentido de las palabras y frases empleadas.²

El maestro Recasens Siches dice:

[...] la llamada interpretación no es algo tan relativamente simple como se había creído durante siglos: la interpretación no consiste solo como ingenuamente se ha dicho tantas veces, en esclarecer el sentido de la norma, en entenderlo. Por el contrario, la interpretación comprende un enjambre de operaciones mentales recíprocamente entrelazadas de modo solidario e inescindible.

Continúa expresando:

[...] No puede haber interpretación abstracta de las normas jurídicas, sino que la interpretación tiene que lograrse siempre en función con el estudio de las realidades concretas a las cuales van a ser aplicadas las normas, y tiene que lograrse además una conexión con las valoraciones que inspiran el orden jurídico positivo con el que se esté trabajando.³

2. 2 CONCEPTO DE APLICACIÓN DE LA LEY

La creación del derecho se refiere a una serie de procedimientos realizados por el Poder Legislativo utilizando una técnica legislativa depurada tanto en el lenguaje que se utiliza como en las etapas que se requieren para la elaboración de la norma jurídica.

El imperativo jurídico establecido por el legislador requiere en su elaboración de una técnica particular denominada técnica legislativa; la cual tiene su fundamento de validez en una norma de carácter constitucional.

Los otros aspectos relativos a la interpretación, integración y aplicación del derecho se refieren a funciones específicas de los órganos jurisdiccionales.

La norma jurídica ha sido creada para aplicarse a un caso concreto. Cuando surge una controversia las partes en conflicto expresan su razonamiento en torno a la norma que debe aplicarse; sin embargo indican la norma que a cada una le favorece y no necesariamente la que encuadra razonablemente en el hecho o caso

¹ DE BUEN, D., *Introducción al Estudio del Derecho Civil*, Porrúa, México, 1977, p. 383.

² CASTILLO SANDOVAL, J., *La Interpretación de las fórmulas legales*, Cárdenas editor y distribuidor, México, 2003, p. 15.

³ RECASENS SICHES, L., *Tratado general de Filosofía del Derecho*, Porrúa, México, 1983, p. 626.

concreto. Aquí se presenta el primer problema de aplicación del derecho, puesto que los particulares e incluso la autoridad judicial o administrativa tienen diferentes formas de hacer una interpretación de la norma jurídica por aplicar.⁴

Se ha dicho que cuando la ley es clara no necesita interpretarse, sólo aplicarse, sin embargo debe tenerse en cuenta la conducta humana, los hechos que motivaron el conflicto, la intención de la conducta, la voluntad o los valores que motivaron esa conducta, en fin, la realidad social donde se encuadran los hechos, realidad que no es sencilla sino compleja, y el juzgador sólo puede apreciar esa claridad de la norma cuando las partes le presentan las verdades comprobadas en que se sustenta la conducta y la relación que ésta guarda con ella.

Desde el punto de vista científico lo que importa es la actitud del juzgador; puesto que bien dice Castán Tobeñas:

[...] Que el derecho es para la vida, o más exactamente, tiene como fin la realización de la justicia en la vida. Para cumplir su razón de ser, el derecho ha de hacerse real, mediante una decisión judicial, incorporándose a la vida social y plegándose a sus relaciones.⁵

Existen tres elementos esenciales en la aplicación del derecho:

- El hecho humano o hechos relacionados con el hombre.
- La norma jurídica o derecho objetivo por aplicar.
- El deber jurídico o los fines del derecho.⁶

Cuando el órgano jurisdiccional analiza cada uno de los elementos enunciados debe utilizar un sinnúmero de razonamientos, conocimientos jurídicos y extrajurídicos, verdades matemáticas, deducciones, principios psicológicos, reglas de comercio, usos, costumbres, principios de equidad, principios generales, principios constitucionales, silogismos jurídicos, exenciones y excepciones, reglas de analogía, reglas gramaticales, máximas y aforismos, actitudes o sentimientos de conciencia, en fin, una gama de formas y contenidos científicos y filosóficos que en su conjunto se denominan reglas de aplicación del derecho o métodos de interpretación de la ley.

2.2.1 CONSIDERACIONES EN LA APLICACIÓN DEL DERECHO

Recasens Siches señala que el juez se enfrenta a los siguientes problemas al momento de individualizar la norma jurídica general:

⁴ CISNEROS FARÍAS, G., *La interpretación de la ley*, tercera edición, Trillas, México, 2000, p.49.

⁵ CASTÁN TOBEÑAS, J., *Teoría de la aplicación e investigación del derecho*, Reus, Madrid, 1947, p. 11.

⁶ CISNEROS FARÍAS, G., op cit., p. 50.

[...]

1. Determinar la norma válida para el caso controvertido.
2. Convertir los términos generales de la ley o del reglamento en una norma singular, personal y concreta.
3. Elegir el método adecuado de interpretación.
4. Colmar las lagunas en el ordenamiento positivo formulado.
5. Dilucidar sus problemas personales de conciencia, al encontrar que una norma válida, aplicable al caso concreto, arroja resultados injustos.⁷

El juzgador ha de seguir varios pasos de gran trascendencia al momento de aplicar la norma al caso controvertido, puesto que carece de fórmulas precisas o recetas infalibles para dictar la sentencia, y tampoco puede emitir una decisión jurisdiccional de manera libre, sin relación alguna con otros casos o con otras normas jurídicas. El maestro Recasens Siches les denomina problemas que el juez enfrenta al individualizar la norma general; sin embargo diferimos de tal denominación al considerar que son pasos lógicos a seguir y sólo el punto cinco hace referencia a problemas personales de conciencia del juzgador.

2.2.2 DIFERENCIAS ENTRE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN

1. Aplicar quiere decir: atribuir, instituir, fundar, establecer, producir e imputar a alguien (individual o colectivo), una norma. Interpretar, en cambio, es desentrañar el sentido de una norma.

2. Cuando en el texto se presentan dudas, se interpreta; pero cuando no existen dudas sólo se aplica textualmente la ley.

3. La interpretación la puede hacer cualquier persona (interpretación popular, doctrinal, administrativa, etcétera); la aplicación sólo está en manos de los órganos facultados por el Estado para aplicar el derecho.

4. La aplicación implica todo el procedimiento, la interpretación puede girar en torno a las premisas; no obstante las diferencias señaladas, toda aplicación presupone una interpretación.

5. La aplicación es un acto de individualización, se ajusta a las características y peculiaridades de cada uno de los casos; en efecto, implica el proceso de individualización y concreción de la norma general y abstracta al caso singular.

6. La norma individualizada de la sentencia o de la resolución administrativa es el resultado de referir el sentido abstracto de la norma general a la significación concreta del caso particular.

⁷ RECASENS SICHES, L., op cit, p.12.

2.3 FUNDAMENTO LEGAL DE LA INTERPRETACIÓN

En el ámbito fiscal la interpretación tiene su fundamento legal en los artículos 33 fracción I inciso g) 35 del Código Fiscal de la Federación, así como el artículo 5º del mismo ordenamiento jurídico.

2.3.1 ARTÍCULO 33 DEL CÓDIGO FISCAL

El artículo 33 señala:

[...] las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquéllos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.⁸

El artículo 33 del Código Fiscal de la Federación es el fundamento legal de la resolución miscelánea fiscal que cada año debe publicar la Autoridad de Hacienda, y de la misma manera el diverso artículo 35 del citado ordenamiento jurídico es el fundamento legal de la normatividad interna, pues señala criterios interpretativos emitidos por funcionarios facultados para ello.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público así como diversas dependencias de la misma tienen facultades expresamente señaladas por la ley para interpretar las leyes fiscales. Esta Secretaría de acuerdo con el artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal, conservará la facultad de fijar a las entidades federativas y municipios los criterios generales de interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos.

⁸ Código Fiscal de la Federación, ISEF, México, 2016, p. 69.

Atendiendo al alcance de sus resultados Sánchez León en su libro de Derecho Fiscal Mexicano menciona que la interpretación de las normas jurídico-tributarias se puede realizar de la manera siguiente:

2.3.2 ARTÍCULO 35 DEL CÓDIGO FISCAL

a) Interpretación genérica interna. Las autoridades fiscales jerárquicamente superiores están facultadas para interpretar la Ley Fiscal de manera genérica, existiendo obligación interna por parte de las autoridades inferiores, para acatar los criterios interpretativos, pero sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares, pues únicamente derivarán derechos de los mismos, siempre y cuando dichos criterios se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.⁹

Esta forma de interpretación se halla consagrada en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

[...] Artículo 35. Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivaran derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.¹⁰

Dicho en otros términos, los funcionarios fiscales están facultados para dar a conocer a las diversas dependencias de la Secretaría los criterios de aplicación de las disposiciones fiscales, señalando que de estos criterios interpretativos sólo se derivarán derechos para los particulares, siempre y cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Podemos observar que tanto el artículo 33 como el 35 del Código Fiscal de la Federación hablan de la generación de derechos para los particulares, mas no de obligaciones, sujetándolos a la debida publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Pero aun cuando la autoridad fiscal está facultada por la ley para interpretar la legislación fiscal, existe para ella un límite de cuándo y en qué casos hacerlo, por ello el propio Tribunal Federal de Justicia Administrativa en una tesis jurisprudencial de la primera época 1937-1948 (p. 379) dice que lo primero que debe hacerse al aplicar una norma es tratar de captar el fin que persiguió el legislador al expedir la disposición, a efecto de hacerla concreta, y para ello tiene que recurrir, según lo requiera el caso, a las normas o reglas de interpretación existentes, no obstante que la disposición por aplicar sea de una aparente claridad, de una diafanidad indudable, y si, en un caso determinado, la autoridad administrativa ha externado

⁹ SÁNCHEZ LEÓN, G., *Derecho Fiscal Mexicano*, Cárdenas editor y distribuidor, México, 1986, p. 262.

¹⁰ *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, México, 2016, p. 35.

dos opiniones distintas acerca de la aplicación de un precepto, esta circunstancia evidencia que el mismo no es claro y en consecuencia debe interpretarse.

Hay casos en que los funcionarios fiscales en uso de la facultad conferida por el artículo 35 del Código Fiscal en el sentido de dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, en ocasiones se extralimitan realizando una interpretación que lesiona los intereses de los contribuyentes.

Comenta Zavala Aguilar que la redacción de estos dos preceptos (33 y 35) es parecida y por tanto requiere de una interpretación correcta para saber con precisión cuál precepto deberá aplicarse en cada caso.¹¹

b) Interpretación concreta externa mencionada por Sánchez León la encontramos plasmada en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece:

[...] Artículo 34. Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular; en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.¹²

El precepto señalado podemos interpretarlo de la siguiente manera: cuando los contribuyentes realicen una consulta a la autoridad fiscal, deberán hacerlo acerca de una situación verdadera, real y concreta, además debe hacerse en forma individual (nunca general y colectiva) y sólo si se realiza de esta forma, las autoridades están obligadas a contestar dicha consulta, y en caso de que la resolución sea favorable al particular, se derivarán derechos para el mismo, condicionada a que la resolución haya sido emitida por una autoridad competente para ello.

En el supuesto de que los referidos criterios no sean publicados en el Diario Oficial de la Federación como expresamente lo señala el precepto, no se creará ningún derecho para el particular (contribuyente). Y por lo que hace a la facultad conferida por la ley a la autoridad administrativa de dar a conocer los criterios interpretativos de las disposiciones fiscales a las diversas dependencias de la Secretaría de Hacienda, si la autoridad exactora se excediera en sus facultades violando todo lo antedicho, ello no implica que al efectuar sus funciones las diversas salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el Pleno del mismo o bien el Poder Judicial de la Federación, no puedan controlar y verificar la exactitud de

¹¹ ZAVALA AGUILAR, G., *Hermenéutica Fiscal*, Dofiscal editores, México, 2003, p. 32.

¹² *Código Fiscal de la Federación*, ISEF, 2016, México, p. 71.

la interpretación dada por la Secretaría a través de sus funcionarios, y declarar la validez o nulidad, en cada caso concreto que se someta a su consideración, del punto de vista emitido por la autoridad administrativa.

2.3.3 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 5º DEL CÓDIGO FISCAL

Artículo 5º del Código Fiscal:

[...] las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.¹³

En el primer párrafo del artículo 5º impera el principio de legalidad al referirse a los elementos esenciales del impuesto relativos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, aquí el legislador escogió la interpretación desde el punto de vista de sus resultados, es decir, la interpretación estricta, literal o declarativa, ya que se pretende dar certeza jurídica a la imposición y por ello no debe existir duda en cuanto a quiénes son los sujetos obligados a pagar el impuesto, así como precisar el objeto del mismo, además la determinación de la base impositiva y la aplicación de la tasa porcentual o de la tarifa respectiva, lo cual debe hacerse con absoluta precisión.

Es por ello que la interpretación de las disposiciones fiscales que establezcan cargas o señalen excepciones a éstas, es decir, el derecho impositivo y sus excepciones debe interpretarse de manera estricta consistente fundamentalmente en que las normas fiscales no deben ser objeto de interpretaciones amplias.

Asimismo señala el precepto en estudio que las disposiciones que fijan infracciones y sanciones también son de aplicación estricta, esto en concordancia a lo establecido para el derecho penal general que aplica de igual manera para el derecho penal fiscal.

La interpretación estricta da a las palabras empleadas en la norma fiscal, su sentido o alcance exacto, manifiesto e indubitable, sin restringirlo ni extenderlo o ampliarlo, debe pues, a decir de Gregorio Sánchez León, interpretarse la ley fiscal en sus términos, literalmente, de manera rígida y estricta, con toda precisión.¹⁴

¹³ *Practiagenda tributaria*, Taxxx, México, 2016, p. 690.

¹⁴ SÁNCHEZ LEÓN, G., Op cit., p.267.

Margáin Manautou comenta: *la interpretación estricta tiene la virtud de destacar los defectos, errores, obscuridades o lagunas de la ley*. Por lo que las normas que se refieren a los elementos esenciales de un tributo deben ser muy claras, sin presentar errores o defectos en su redacción.¹⁵

Sirve de sustento a lo comentado la tesis visible en la revista del Semanario Judicial de la Federación, que establece:

[...] NORMA JURÍDICA FISCAL. SU INTERPRETACIÓN PUEDE SER DE ESTRICTA APLICACIÓN O NO, SEGÚN CONTEMPLE UNA CARGA O BENEFICIO PARA EL PARTICULAR CONTRIBUYENTE. En la interpretación de una norma jurídica fiscal, debe considerarse si establece cargas o beneficios a los particulares contribuyentes, para determinar si son de estricta aplicación, o bien sea factible aplicar cualquier método permitido por la hermenéutica jurídica que va desde el literal, gramatical, lógico, histórico, sistemático y teleológico. Así, debe examinarse si la disposición se refiere al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y si efectivamente grava su esfera jurídica o patrimonial, o contempla un beneficio, caso éste en que resulta aplicable cualquier método de interpretación para desentrañar el sentido del precepto legal.¹⁶

La interpretación administrativa (fiscal); presenta características especiales, principalmente porque rige las relaciones de la administración pública, incluyendo la fiscal, con los particulares; deriva de los órganos del Estado que tienen a su cargo la ejecución de las leyes en la esfera administrativa, ya sea a través de resoluciones de carácter general (recursos administrativos) o de resoluciones a particulares (contestación de consultas a los administrados).

La jurisprudencia de la Suprema Corte ha sustentado los siguientes criterios acerca de lo que se entiende por aplicación estricta, aclarando que al hablar de aplicación se entiende que anteriormente tuvo que haber interpretación: “**APLICACIÓN ESTRICTA:** en la aplicación de los impuestos debe tomarse en cuenta exclusivamente los términos de la ley que los crea sin que sea viable ampliarlos o restringirlos”.¹⁷

Se observa en esta tesis que tratándose de materia impositiva, únicamente debe atenderse a los términos en que está escrita la ley que los crea y no es posible

¹⁵ MARGÁIN MANATOU, E., *Introducción al estudio del derecho tributario Mexicano*, Porrúa, México, 2005, pág. 151

¹⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tomo IX. tesis VIII, 2o.48 A. Revisión Fiscal 318/98, Promovente: Administrador local jurídico de ingresos de Torreón, unanimidad de votos, Ponente: Jesús Sandoval Pinzón, México, 1999, Semanario Judicial de la Federación, novena época, p. 573.

¹⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda sala, quinta época Apéndice 1917 – 1965, México, 1952, F. *Semanario Judicial de la Federación*, p. 163.

hacer una ampliación o una restricción de los mismos. Aquí es aplicable el principio de “Nullum tributum sine praevia lege” no hay tributo sin ley previa; haciendo un parangón del principio de derecho penal que reza: “Nullum crimen nulla poena sine praevia lege” no hay crimen ni pena sin previa ley.

[...] APLICACIÓN ESTRICTA: en materia de impuestos la interpretación de la ley debe ser estricta, y hay que aplicarla en sus términos y sin dar a éstos más alcance que los que naturalmente tiene y el cobro que se haga sin apegarse a estas reglas importa una violación a los artículos 14 y 16 Constitucionales.¹⁸

La tesis señala que cuando se trata de impuestos la interpretación de la ley ha de ser de manera estricta, sin ampliaciones o mayores alcances que los que se aprecian de su letra, y que si el cobro de los impuestos se lleva a cabo sin respetar esa regla, habrá violación a los artículos 14 y 16 constitucionales que consagran el principio de legalidad.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Unión ha sustentado los siguientes criterios acerca de la interpretación estricta de la ley:

[...] nuestro Máximo Tribunal ha considerado la finalidad de la norma tributaria, al emitir esta tesis de jurisprudencia, ya que permite al intérprete utilizar cualquier método de interpretación jurídica permitido por la hermenéutica cuando la disposición fiscal contempla un beneficio para el particular y no una carga o gravamen, caso este último en el que sí debe utilizarse la interpretación estricta, a que alude el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.

Otra tesis jurisprudencial relativa a la aplicación estricta es la siguiente:

[...] CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE APLICACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es

¹⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda sala, quinta época, Apéndice 1917-1965, México, 1952, F, *Semanario Judicial de la Federación* p. 164.

obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.¹⁹

La anterior jurisprudencia es clara al afirmar que el intérprete puede recurrir a otros métodos de interpretación para conocer la verdadera intención del legislador al crear la norma en el supuesto de que las palabras generen incertidumbre sobre su significado al haber realizado solamente una interpretación literal aun tratándose de disposiciones que aludan a los elementos esenciales.

El segundo párrafo del artículo 5º del Código Fiscal dispone:

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.²⁰

Al utilizarse la expresión “las otras disposiciones fiscales” sin lugar a dudas se refiere a las ramas del derecho, que no son las sustantivas o sancionatorias, como el derecho fiscal formal, el procesal fiscal, el internacional fiscal, etcétera, y por lo mismo la interpretación de esas otras normas puede hacerse utilizando cualquier método de interpretación jurídica, pero respetando siempre la libertad fiscal.

En la disposición transcrita se permite al juzgador aplicar cualquier método de interpretación jurídica, tomando en cuenta la insuficiencia de la legislación para prever la enorme variedad de situaciones que se presentan en la realidad y que el derecho no puede contemplar, pero que el intérprete del derecho debe resolver, por lo que la legislación fiscal instituyó en el artículo quinto del Código Fiscal la libertad de método de interpretación jurídica, también denominado por Gregorio Sánchez León “método de la libre investigación científica”, teniendo en cuenta, señala el autor en cita, que la investigación encomendada al juez en el ámbito del derecho a descubrir, es similar a la que corresponde al legislador para encontrar la norma reguladora de la cada vez más complicada vida social.²¹

Está consagrada también en el artículo 5º. La aplicación supletoria del derecho, cuando a falta de norma fiscal expresa, señala que se podrán aplicar supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no contraríe la naturaleza propia del derecho fiscal.

¹⁹ Semanario Judicial de la Federación, novena época, segunda sala, t. XVI, TESIS 133/2002, diciembre 2000, p.238.

²⁰ *Practiagenda tributaria* Taxxxx, México, 2016, p. 690.

²¹ SÁNCHEZ LEÓN, G., op cit., p. 268.

También por las modalidades especiales que tienen las leyes tributarias en razón a sus nexos con la contabilidad, la economía y las finanzas, y a la naturaleza peculiar de las relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes se justifica que el derecho fiscal tenga sus normas y criterios especiales de interpretación.

En el ámbito fiscal la ley es fuente generadora de obligaciones. El tributo como obligación de carácter económico a cargo de los gobernados y en favor del Estado, sólo puede existir válidamente y ser exigible si su existencia dimana de una ley, es decir, el cobro de un impuesto debe observar el principio de legalidad en materia tributaria; en consecuencia, si el cobro de una contribución se apoyara en un reglamento, una circular o cualquier otra disposición administrativa, sería ilegal e inconstitucional.²²

Atendiendo al alcance de la interpretación jurídica; es decir, por sus resultados Héctor Gerardo Zertuche García, señala las diversas clases de interpretación.

2.4 CLASES DE INTERPRETACIÓN

A decir de Zertuche García:

[...] Se ha estimado que la interpretación jurídica en razón de su alcance o desde el punto de vista de sus resultados se puede clasificar en declarativa (Cuando la letra de la ley y la intención del legislador concuerdan plenamente); restrictiva (si atiende tan sólo al sentido literal de la ley y se acorta su posible aplicación por el intérprete), extensiva (cuando se amplía el sentido literal de la ley a cosas no comprendidas en ella y que se estiman tuteladas por la razón, de la ley) y progresiva o evolutiva (cuando se pretende actualizar a la ley junto con los factores políticos, económicos, sociales, etc. que la conforman al momento de aplicarla.²³

El autor en cita considera las cuatro formas de interpretación.

2.4.1 Interpretación declarativa

La interpretación declarativa también llamada estricta, expresada en latín como *quod voluit dixit* (lo que dice la voluntad de la ley), es muy importante en materia fiscal, a tal grado que se considera como un método de interpretación; sin embargo, cuando la ley es clara no representa problema, pero si la norma es oscura o ambigua, no es recomendable aplicar esta forma de interpretación.

La interpretación es declarativa o estricta cuando se apega a la letra de la ley y ésta refleja fielmente la voluntad de la misma, pues toma como valor de la norma el que

²² Íbidem.

²³ ZERTUCHE GARCÍA, H., *La jurisprudencia en el Sistema Jurídico Mexicano*, Porrúa, México, 1990, p. 16.

se hace evidente por el sentido de las palabras, o dicho en otros términos, la disposición se interpreta sin ampliar o introducir lo que no está, por muy lógico que pareciera ser.

Guastini señala que por interpretación literal o declarativa puede entenderse *grosso modo*, la interpretación que atribuye a una norma su significado literal, es decir, el más inmediato, el significado prima facie que se desprende del uso común de las palabras y de las reglas sintácticas.²⁴

Los argumentos a favor de la interpretación declarativa son: el argumento del lenguaje común y el argumento a contrario. El primero se refiere al significado ordinario o común de las palabras y a las reglas gramaticales aceptadas; en este punto hay que considerar que el significado ordinario generalmente no es unívoco ni preciso, ya que muchas expresiones tienen un significado vago, controvertido, por lo cual apelar al lenguaje común no siempre es un argumento que resuelva favorablemente la cuestión.

Hay expresiones del lenguaje ordinario cuyo uso es común y vienen registradas en los diccionarios de la lengua, pero, por otra parte hay expresiones del lenguaje común que se han tecnificado en el discurso jurídico y han adquirido un significado distinto del ordinario, bien sea por una definición legislativa o por una elaboración dogmática de los doctrinarios; además, hay expresiones pertenecientes a un lenguaje técnico referidas a las ciencias, mismas que no siempre se utilizan en el lenguaje ordinario, ni vienen registradas en diccionarios comunes, pero que su significado es común por el uso que de ellas hacen los especialistas de esas disciplinas científicas o técnicas.

Por lo que concierne al argumento a contrario como argumento interpretativo se rige por la presunción de una perfecta correspondencia entre la intención del legislador y el texto normativo; es decir el legislador ha dicho exactamente lo que quería decir, y es indudable que lo que no ha dicho es porque no quería decirlo. Esta forma de argumentar impide que se atribuya un significado más amplio a una disposición (interpretación extensiva), pero sí puede aplicársele un significado más restringido (interpretación restrictiva).

El argumento a contrario también puede utilizarse como un argumento productor cuando se emplea para la creación de una norma nueva, la cual no puede ser imputada a una norma preexistente. A guisa de ejemplo el artículo 9 constitucional dispone que “solamente los ciudadanos de la República podrán hacerlo para tomar parte en los asuntos políticos del país”, debe concluirse que sólo los ciudadanos del país gozan del derecho de reunión para esos fines y, por tanto, quedan excluidos por el Constituyente los extranjeros.

²⁴ GUASTINI, R., *Estudios sobre la interpretación Jurídica*, sexta edición, trad. Marina Bascón y Miguel Carbonell, Porrúa, México, 2004, p. 15.

También es utilizado el argumento a contrario como instrumento para colmar lagunas del derecho por ejemplo: el mismo artículo 9 señala que no se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito, aquí cabría preguntarnos si ese derecho se confiere también a los extranjeros; argumentando a contrario hay dos respuestas posibles:

La primera respuesta es que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sólo concede el derecho a los ciudadanos del país, de manera que los extranjeros quedarían excluidos; o bien, la Constitución confiere un derecho a cierta clase de sujetos e implícitamente niega ese derecho a otros sujetos.

La segunda respuesta sería que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos confiere el derecho sólo a los ciudadanos, pero esto no quiere decir que lo niegue a los extranjeros, ya que simplemente calla al respecto, se puede decir que hay una laguna.

Asimismo se podría ejemplificar con lo expresado por la primera parte del artículo 31 fracción IV, pues señala *que todos los mexicanos debemos contribuir para los gastos públicos...*, de lo cual se infiere que los extranjeros quedan excluidos de tal obligación, no obstante si esta disposición se coliga con el artículo primero de la Ley Suprema (interpretación sistemática), se deduce que si los extranjeros gozan de las garantías que la Constitución otorga, de la misma manera quedan obligados a contribuir por las actividades que realicen.

En conclusión, el argumento a contrario es usado como productor de una norma implícita de contenido negativo y su efecto es colmar una laguna, o simplemente es utilizado como argumento interpretativo y su efecto es poner de manifiesto la laguna y dejar abierta la posibilidad de resolverla de distintos modos.

2.4.2 INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA

La expresión latina usada en la interpretación restrictiva (*minus voluit quam dixit*), significa que el alcance que se atribuye a la norma jurídica es más limitado del que aparece en la expresión; es decir, hay una restricción o disminución al interpretar la ley.

Como ejemplo en materia fiscal se cita el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación (1957) que expresaba: “las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares serán de aplicación restrictiva sin ampliarlas, aumentarlas o agravarlas”.

En una tesis visible en el Semanario Judicial de la Federación aparentemente los tribunales confundían el término restrictivo con estricto, pero en realidad no confundían tal concepto porque la interpretación era restrictiva, pues como señalaba el precitado artículo 11 del Código fiscal de la Federación de 1957, no era dable ampliar o restringir las cargas impositivas.

La tesis jurisprudencial establece:

[...] LEYES FISCALES, APLICACIÓN RESTRICCIÓN DE LAS. El que las normas fiscales sean de aplicación restrictiva sólo significa que no deben extenderse por analogía en perjuicio del contribuyente, y que no cabe exigir sino las cargas establecidas en la ley, sin ampliarlas, aumentarlas o agravarlas: pero el artículo 11 del Código Fiscal no previene que una norma tributaria deba aplicarse aisladamente, sin conexión con las demás, o que haya de interpretarse sin tener en cuenta su propia finalidad y el sistema a que dicha norma pertenece.²⁵

Un ejemplo para clarificar lo anterior se encuentra en el artículo 83 fracción VII del Código Fiscal de la Federación (2016) que señala lo siguiente:

[...] ART. 83. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

...VII. No expedir, no entregar o no poner a disposición de los clientes los comprobantes fiscales digitales por internet de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en este Código, en su Reglamento o en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, así como no atender el requerimiento previsto en el quinto párrafo del artículo 29 de este Código, para proporcionar el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet.

En una interpretación restrictiva, la infracción se cometerá si se expide un comprobante sin ningún requisito fiscal.

La siguiente tesis jurisprudencial proporciona una interpretación del significado correcto del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación:

[...] COMPROBANTES FISCALES. INTERPRETACIÓN DE LA FRACCIÓN VII DEL ARTÍCULO 83 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. De conformidad a los artículos 29, sexto párrafo y 29-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes con local fijo deben registrar el valor de los actos o actividades que desempeñen con el público en general los equipos electrónicos de registro fiscal autorizados

²⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Revisión fiscal 201/57, Volumen V, tercera parte, Promovente: Motores de San Luis, S. A., Unanimidad de 4 votos, Ponente: Felipe Tena Ramírez, San Luis Potosí, 6 de noviembre de 1957, *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, p.169.

por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Asimismo de la lectura de esos numerales, se advierte que los contribuyentes también están obligados a expedir los comprobantes respectivos que contengan impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona que lo expida; de ahí, que al interpretarse en forma armónica los artículos invocados, válidamente puede arribarse a la conclusión de que la intención del legislador al haber empleado la leyenda: sin los requisitos fiscales en la fracción VII del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, fue señalar en forma genérica que la infracción cometida por los contribuyentes se actualiza al expedir algún comprobante de sus actividades sin reunir algún requisito que para tal efecto establece el propio código; esto es, que no significa que para la actualización de la infracción sea necesario que los comprobantes carezcan de más de un requisito; por ende, basta con que no se cumpla con uno de ellos para la comisión de la infracción en comento.²⁶

De la tesis se advierte que la intención del legislador fue señalar que la infracción se actualiza cuando el contribuyente expide algún comprobante de sus actividades sin reunir algún requisito fiscal, y no, que dichos comprobantes carezcan de más de un requisito o de todos los requisitos que señala el código de la materia, por ello la correcta interpretación sería que los comprobantes carecieran de algún requisito fiscal y no más de uno o la totalidad de ellos.

2.4.3 Interpretación extensiva

Es aquella interpretación que extiende el significado *prima facie* de una disposición, incluyendo en su campo de aplicación supuestos de hecho que, según la interpretación literal, no entrarían en él.

La interpretación extensiva o *magis voluit quam dixit*, expresión latina que significa: mayor voluntad que lo que dice la ley; consiste en que al no expresar la ley completamente el pensamiento legislativo ya que por su imperfección no refleja el alcance efectivo de la misma, se hace extensiva a casos no previstos expresamente, ampliando de esta manera el significado de la norma, porque el hacerlo resulta lógico y congruente.

La interpretación extensiva se caracteriza por extender el natural significado de las palabras de la ley cuando éstas expresan menos de lo que el legislador quiso decir; por lo tanto, a través de esta interpretación se amplía el texto de la ley.

²⁶ Tribunales Colegiados de circuito, T. IX, 7º Tribunal Colegiado en materia administrativa del 1er. Circuito, Amparo directo 6827/98, Farmacia Paris S. A. de C. V., unanimidad de votos, Ponente F. Javier Mijangos Navarro, México, Marzo 1999, F., *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, novena época, p. 1382.

Una forma de interpretación extensiva es la aplicación de la analogía ya que como vimos al estudiar esta forma de interpretación la norma aplicable a un caso concreto se hace extensiva a casos no previstos por ella.

Siguiendo a Guastini se llega a un resultado interpretativo extensivo cuando el intérprete jurisdiccional al no encontrar una solución satisfactoria en el texto legal va más allá de dicho texto, al realizar una interpretación extensiva apoyándose principalmente en el uso de los argumentos a *simili* o analógico y a *fortiori*.

El argumento a *simili* o analógico se presenta *grosso modo* de la forma siguiente: la disposición D (si F1, entonces G) conecta la consecuencia jurídica G al supuesto de hecho F1; por otro lado, el supuesto de hecho F2 se asemeja a F1, por lo que debe tener la misma consecuencia jurídica; así pues la disposición D debe entenderse en el sentido de que la consecuencia G se aplica también al supuesto de hecho F2 (si F2, entonces G).²⁷

Por ejemplo señala el mismo autor: el legislador dispone que quien haya adquirido una cosa de buena fe y la haya enajenado ignorando que debía devolverla, debe restituir sólo la ganancia obtenida y no la cosa misma o su valor correspondiente. Se supone que la *ratio legis* es el principio de tutela de la confianza, en otras palabras, el legislador para tutelar la buena fe pretende que se restituya únicamente la ganancia. Este supuesto es similar a la situación de quien ha adquirido un objeto robado ignorando su procedencia y luego lo ha enajenado de buena fe; por tanto de igual manera que en el supuesto anterior, debe restituir sólo la ganancia obtenida.

La extensión analógica de una norma presupone la existencia de la *ratio legis*, es decir, que entre los supuestos de hecho exista la misma razón, el motivo, el objetivo por el que fue dispuesta la norma.

Luego entonces el argumento a *simili* es productor de nuevo derecho y no propiamente un argumento interpretativo de disposiciones preexistentes.²⁸

Un ejemplo en materia fiscal aplicando el argumento analógico sería aprovechar un beneficio fiscal atribuyendo por similitud el mismo para un determinado producto, cuando en realidad por razones de equidad no lo tiene, en la tesis que se cita enseguida el pan y las galletas sí pueden recibir el mismo trato fiscal por considerarse productos alimenticios que guardan similitud tanto en los ingredientes de fabricación como en su elaboración, de lo cual derivamos una interpretación analógica; mas no así los pasteles o galletas finas que no entrarían en el supuesto, por razones de equidad, pues no constituyen alimentos de consumo popular, sino por el contrario están considerados como productos finos.

²⁷ GUASTINI, R., op cit., p.36

²⁸ Idem pp. 36-37.

[...] GALLETAS GUARDAN LA MISMA SITUACIÓN QUE EL PAN, PARALOS EFECTOS FISCALES. Tanto la galleta como el pan deben situarse en el mismo plano en relación con el impuesto sobre ingresos mercantiles, ya que se trata de productos que por sus ingredientes y procedimientos de elaboración, son de naturaleza semejante, pues la galleta constituye un derivado del pan, necesario para la alimentación humana y, por otra parte, la finalidad constante del Gobierno ha sido la de buscar que las mercancías de productos alimenticios, de consumo necesario y que sirvan de base a la alimentación del pueblo, no alcancen precios elevados y prohibitivos, pues de otra manera no podrían ser adquiridos por personas de escasos recursos. De acuerdo con el criterio de la Suprema Corte de Justicia, las galletas y el pan son productos semejantes, de consumo necesario y guardan la misma situación para los efectos tributarios, lo que desvirtúa la opinión sobre que las galletas no son alimentos de consumo necesario, sino por el contrario, utilizados en reuniones y fiestas, lo que es cierto para algunas clases de galletas finas, pero no en relación con aquéllas de consumo popular; puesto que lo mismo podría decirse del pan, ya que los pasteles, comprendidos dentro de la denominación genérica de pan, no pueden estimarse de consumo necesario por lo que en términos generales, puede afirmarse que las galletas son productos de consumo popular; con exclusión de algunas galletas de elaboración refinada que, como los pasteles, se utilizan para reuniones y fiestas como confitería.²⁹

El argumento a *fortiori* se presenta en la siguiente forma: la disposición D (si F1, entonces G) conecta la consecuencia jurídica G al supuesto de hecho F1; pero el supuesto de hecho F2 merece con mayor razón, la misma consecuencia jurídica, por ello debe entenderse que la consecuencia G debe aplicarse también al supuesto de hecho F2.³⁰

Otro ejemplo de interpretación extensiva en materia fiscal es el siguiente:

Las Autoridades sostienen que en el ejercicio de sus facultades de comprobación si al inicio de una visita domiciliaria los contribuyentes no exhiben la contabilidad o parte de ella, incurren en la infracción contenida en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

[...] Art. 85. *Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:*

²⁹ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparo en Revisión 6294/56, Volumen XXXVII, Primera parte, sexta época, Promovente: Gustavo Palma Manzanilla, unanimidad de diecisiete votos, Ponente: Gilberto Valenzuela, México, Julio de 1960, F., *Semanario Judicial de la Federación*, p. 158.

³⁰ GUASTINI, R., op cit., p. 38.

I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.³¹

Tal precepto sanciona el “no proporcionar contabilidad o parte de ella”, es decir, lo que se multa es la omisión; por lo tanto esta interpretación de la autoridad es extensiva al agregar al significado del texto, que sea al inicio de una visita domiciliaria. Las siguientes tesis jurisprudenciales refuerzan lo dicho:

[...] DATOS E INFORMES QUE EXIJAN LAS AUTORIDADES FISCALES EN EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES, CONFORME AL ARTÍCULO 53, INCISO B), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SU PRESENTACIÓN EN FORMA EXTEMPORÁNEA NO ES SANCIONABLE. En los casos en que el contribuyente presente la documentación que le fue requerida por las autoridades fiscales fuera del término o plazo a que se refiere el artículo 53, inciso b), del Código Fiscal de la Federación, y no haya sido multado, no conduce a tener por incumplido el requerimiento relativo, lisa y llanamente, toda vez que el artículo 85, fracción I, del código tributario federal, no prevé la presentación extemporánea de los datos e informes que requieran las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, sino la falta de presentación de estos documentos; por tanto, tampoco es procedente la imposición de la sanción a que se refiere el diverso numeral 86, fracción I, del referido ordenamiento jurídico.³²

[...] INFORMACIÓN O DATOS REQUERIDOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES. HIPÓTESIS DE PROCEDENCIA DE LA SANCIÓN POR OMITIR PROPORCIONARLOS. Para que se actualice el supuesto previsto en la fracción I del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, consistente en no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales, pueden operar los siguientes supuestos: a) que en el lapso otorgado por la autoridad fiscal, no se proporcione la documentación o los informes requeridos por la autoridad y aquélla, concluido el plazo y

³¹ *Fisco Agenda*, ediciones fiscales ISEF, S.A., artículo 85 fracción I, Código Fiscal de la Federación, México, 2016, p. 135.

³² Tribunales Colegiados de Circuito, Revisión Fiscal 261/2000 novena época, T. XIII, 2°. Tribunal Colegiado del 3er. Circuito, Promovente: Administradora Local Jurídica de Ingresos de Guadalajara, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito público, Unanimidad de votos, Ponente: Luis Francisco González Torres, México, marzo 2001, F., *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, p. 1121.

ejerciendo sus facultades legales, impone la multa correspondiente; b) que una vez transcurrido el plazo otorgado por la autoridad, pero antes de que ésta ejerza dichas facultades e imponga la sanción respectiva, el particular suministre la documentación o informes requeridos. En el primer caso la imposición de la multa es legal, aun cuando el infractor presente la información o documentación requerida, el haber operado en su perjuicio la figura jurídica de la preclusión por inoperación. En cambio, en el caso del inciso b), no puede la autoridad fiscal sancionar al particular, a pesar de haberse presentado la documentación o información fuera del plazo de quince días, toda vez que al no hacer uso de sus facultades legales e imponer la multa respectiva, una vez transcurrido dicho plazo, permitiendo a la vez con su proceder que el particular dé cumplimiento al requerimiento en forma extemporánea, pero antes de que se sancione su conducta, porque precluye su derecho para hacerlo, puesto que el artículo 85 fracción I, de que se trata, el cual es de aplicación estricta, en términos del artículo 5° del Código tributario federal, no sanciona la presentación extemporánea, sino únicamente la omisión total; máxime que el lapso otorgado por la autoridad únicamente tiene como finalidad establecer un parámetro legal, a partir del cual la autoridad fiscalizadora está en aptitud legal de sancionar la omisión del particular.³³

En otras palabras, la tesis en cuestión distingue dos supuestos para imponer o no la multa. En el primero el contribuyente no proporciona la documentación o los informes requeridos por la autoridad fiscal en el plazo que ésta le fija, y en tal virtud la multa que le impone se considera legal, porque ha operado en perjuicio del contribuyente la figura jurídica de la preclusión; en cambio en el segundo supuesto en el que el contribuyente presenta la documentación de manera extemporánea, la autoridad no debe sancionar al particular, no obstante que éste haya presentado la documentación fuera del plazo de quince días fijado por la propia autoridad, debido a que ésta no hizo uso de sus facultades legales y el particular puede válidamente dar cumplimiento al requerimiento de manera extemporánea, pero antes de que se sancione su conducta, puesto que en términos del artículo 85 fracción I, no se sanciona la presentación extemporánea, sino la omisión total.

³³ Tribunales Colegiados de Circuito, T. XVII, 2°. Tribunal Colegiado del 8° Circuito, Amparo directo 558/98, Promovente: Carlos Romo Vázquez, Unanimidad de votos, Ponente: Elías H. Banda Aguilar, México, Enero 2003, F. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, p. 1650.

2.4.4 INTERPRETACIÓN PROGRESIVA O EVOLUTIVA

Se llama progresiva o evolutiva a la interpretación que adscribe a una disposición un significado nuevo y diferente de su significado histórico, por ejemplo: la VIII enmienda de la Constitución de Estados Unidos de América (1791) prohíbe exigir fianzas excesivas y multas excesivas, ni se infligirán penas crueles y desusadas; si la disposición se interpreta de modo histórico las penas crueles e inusuales se permiten, en cambio si la interpretación es evolutiva las penas crueles se prohíben.³⁴

Esta clase de interpretación consiste en considerar los factores políticos, económicos y sociales presentes en el momento de la aplicación de la norma jurídica; es decir cuando se atiende a las necesidades imperantes y cambiantes circunstancialmente en un tiempo, modo y lugar determinado, adecuándose el texto legal a las circunstancias que así lo ameriten. Este resultado progresivo sería similar a la integración del derecho, lo cual en la materia tributaria está vedado.

En general la idea en que se basa este tipo de interpretación es que al cambiar las circunstancias históricas, sociales, culturales, en las que una ley es aplicada, debe cambiar o evolucionar también el modo de interpretarla.

El argumento que correspondería a esta interpretación es el de la naturaleza de las cosas ya que la interpretación de la ley debe cambiar cuando cambien las circunstancias en que la ley debe ser aplicada. Todas las formas de interpretación hasta aquí estudiadas podríamos verlas a la luz del siguiente ejemplo: la palabra HIJO (A).

1. En una interpretación estricta hijo serán los hijos del matrimonio, ya sea por nacimiento o por adopción.

2. En una interpretación restrictiva, hijos serán los hijos de nacimiento dentro del matrimonio.

3. En una interpretación extensiva, hijos serán los hijos de matrimonio y los concebidos y procreados fuera de matrimonio.

4. En un resultado progresivo, hijo además de los anteriores también serían los pupilos que se encuentran bajo patria potestad; yendo más lejos en esta apreciación se podrían considerar los de probeta.

3. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN EN MATERIA FISCAL

3.1 MÉTODO EXEGÉTICO

Surge de la escuela de la exégesis, también es denominado gramatical o literal porque utiliza el sentido gramatical de las palabras, del lenguaje común con el cual las personas se expresan.

³⁴ GUASTINI, R., op cit., p.50.

Se basa en el principio de legalidad *Nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley), que significa que todo impuesto o contribución debe ser creado por una ley previa, formal y materialmente legislativa.

El método tiene su origen en la escuela absolutista o de la exégesis misma que fue tratada ampliamente. Su objeto de estudio son las palabras utilizadas por el legislador para comunicar su pensamiento y consiste en conocer el significado de los vocablos empleados por el creador de la ley al haberla elaborado.

Al parecer la aplicación del método en concreto se podría hacer en forma simple y mecánica, desprendiendo su sentido del lenguaje utilizado; no obstante su aplicación no resulta tan sencilla en la práctica ya que los términos empleados en la elaboración de la norma pueden llegar a tener tres connotaciones distintas a saber:

- a). Un significado jurídico llamado concepto jurídico.
- b). Un significado técnico, sea éste especializado o científico.
- c). Un significado corriente generalmente contenido en diccionarios no especializados y cuyo uso es común.³⁵

Cuando existe un significado jurídico del término no hay gran problema en la interpretación, pero si éste no existe hay que acudir al significado técnico que normalmente emplean las autoridades jurisdiccionales, mientras que el significado de uso corriente de las palabras es utilizado en muchos casos por las autoridades fiscales.

Señala la tesis emitida por la sexta sala metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa que la interpretación de los créditos fiscales no debe ser genérica, sino específica.

Azúa Reyes en su obra *Los Principios Generales del Derecho* afirma que la interpretación gramatical a menudo es insuficiente y entonces hay que acudir a otra mucho más completa que consiste en buscar el contenido de la ley en el pensamiento de su autor, pero para lograrlo, no sirven de elementos suficientes las palabras de la ley, sino que debe acudir a otros medios interpretativos por ejemplo, a los principios generales del derecho.³⁶

En nuestra época ya no es factible interpretar mecánicamente la ley, desprendiendo su sentido del lenguaje utilizado al elaborar la norma, pues tal método resulta hoy insuficiente, si bien es cierto que en su momento contribuyó en gran medida y que aún ahora no es posible prescindir de él, pero ya no debe usarse de una manera absoluta.

³⁵ ZAVALA AGUILAR, G., *Hermenéutica Fiscal*, Dofiscal, México, 2003, p.44.

³⁶ AZÚA REYES, S., *op cit.*, p.74.

Por otra parte se debe considerar que una norma jurídica no es un mero conjunto de palabras, sino que expresa un pensamiento que, a su vez está en conexión con otros pensamientos. Sería absurdo interpretar una ley solamente mediante la gramática, prescindiendo del pensamiento expresado, así como sería imposible una interpretación del pensamiento haciendo en absoluto caso omiso de las palabras con que se expresa; es decir, que la gramática y la lógica deben complementarse en la interpretación de una ley.

El lenguaje utilizado en la redacción de una norma presenta tres clases de problemas: sintácticos, lógicos y semánticos.

Son problemas sintácticos de interpretación los que hacen referencia a la colocación en que deban ordenarse las palabras en la estructura de una frase u oración, pues el significado de una expresión puede variar por el orden en que las palabras se hallen conectadas.

Los problemas lógicos se refieren a las relaciones de una expresión con otras expresiones dentro de un contexto; entre ellos pueden citarse las incoherencias, y las frases redundantes.

Son problemas semánticos los que aluden al significado de las palabras, el cual puede ser multívoco y en consecuencia conducir a una interpretación incorrecta, en atención a que una palabra puede tener dos o más acepciones.

Los principales problemas de interpretación textual a decir de Guastini se originan por la vaguedad y ambigüedad de los textos. La vaguedad concierne al significado (semántica) de las palabras y los enunciados; la ambigüedad puede darse por el significado de los vocablos y los sintagmas, es decir, ambigüedad semántica, o bien depende de la sintaxis: ambigüedad sintáctica, o del contexto en que se usan los enunciados: ambigüedad pragmática.³⁷

Para una mejor comprensión del lenguaje se precisan algunas nociones de la estructura del mismo. Es considerado como un conjunto de signos de los cuales podemos distinguir dos tipos fundamentales: los signos gráficos o descriptivos y los signos lógicos.

Los signos descriptivos son los sujetos, (nombres) y los predicados (lo que se dice del sujeto); los sujetos designan individuos, es decir, cosas, eventos, personas, acciones particulares; los predicados designan atribuciones, es decir, propiedades o relaciones.

Los predicados según Guastini poseen dos dimensiones de significado: el sentido o la intención y la referencia o extensión. El sentido del predicado es el atributo, propiedad o relación que designa; la referencia es la clase de todos los individuos que tienen el atributo por él designado.

³⁷ GUASTINI, R., op cit., pp. 60 y sigs.

De esta forma de acuerdo al autor en cita un predicado es semánticamente ambiguo cuando su sentido sea incierto; y es semánticamente vago un predicado cuya referencia sea indeterminada.

Por otra parte, la función de los signos lógicos es unir entidades lingüísticas; entre ellos se encuentran los conectivos o nexos preposicionales y conjunciones; y los cuantificadores. Son conectivos: y, o, si, entonces, si y sólo si, etcétera, algunos cuantificadores son: todos, ninguno, alguno, etcétera.

Es sintácticamente ambiguo un enunciado en el cual sea incierto el significado de los conectivos, o los cuantificadores estén indeterminados.

La vaguedad es una propiedad de la referencia de los predicados. Un predicado es vago cuando la pregunta, ¿a qué cosa se refiere?, admita una respuesta dudosa.

La ambigüedad puede ser: semántica, sintáctica o pragmática. La ambigüedad semántica es una propiedad del sentido mismo de los predicados. Un predicado es ambiguo cuando la pregunta, ¿qué cosa se entiende?, admite una gran cantidad de respuestas. La ambigüedad sintáctica depende de la estructura lógica de los enunciados, o sea del modo como están conectadas entre sí las palabras; y la ambigüedad pragmática ocurre cuando un enunciado puede ser utilizado para cumplir diferentes funciones de lenguaje y en el contexto no queda claro qué acto lingüístico ha cumplido.³⁸

Por regla general se piensa que algunos problemas de interpretación nacen de las antinomias y las lagunas. Existe antinomia cuando dos normas conectan a un mismo supuesto de hecho dos consecuencias jurídicas diversas e incompatibles, de tal manera que se dan controversias susceptibles de soluciones conflictivas. Existe una laguna por la carencia de una norma que conecte una consecuencia a un determinado supuesto de hecho, de tal manera que se presentan controversias no susceptibles de solución alguna; por ejemplo: un precepto es susceptible de dos diversas interpretaciones, de tal suerte que una esté en contraste con una disposición constitucional y la otra sea conforme a la constitución.

Si se adopta la primera interpretación se configura una antinomia entre ley y constitución, la cual sólo puede resolverse negando la aplicación de una de las normas en conflicto, y una laguna sólo puede ser colmada integrando el ordenamiento, es decir, añadiéndole una norma nueva que conecta una consecuencia a un supuesto de hecho no previsto, lo cual no es interpretación, sino integración o creación jurisprudencial de derecho nuevo.³⁹

³⁸ GUASTINI, R., op cit., pp. 65-67.

³⁹ Idem, p. 68-69.

Puntualizando: la interpretación puede evitar las lagunas y las antinomias, pero no puede resolverlas, ya que unas y otras nacen de la interpretación. En cambio la vaguedad y la ambigüedad requieren decisiones interpretativas en sentido estricto. La ambigüedad requiere una decisión entre dos o más significados en competencia; la vaguedad requiere una decisión sobre los límites del significado, de tal suerte que la respuesta no sea dudosa.

Citaremos el pensamiento de Jiménez de Azúa quien en su *Tratado de derecho penal* señala:

[...] Este primer criterio de interpretación no es tan simple como pudiera creerse, pues hay que tomar en cuenta la función que las palabras juegan en la oración (sustantivos, adjetivos, pronombres, verbos, etc.) si están empleados en número singular o plural; el tiempo y el modo si se trata de verbos; la persona gramatical, los nexos prepositivos, las conjunciones, etc. y frente a todo ello el orden sintáctico en que están empleadas, ya que la colocación de las palabras en la oración está en relación directa con su significado.⁴⁰

Abundando acerca de lo expresado por Jiménez de Azúa hay que precisar la categoría gramatical a la que pertenece cada palabra y saber distinguir la función que desempeñan en el enunciado, si se trata de verbos conocer perfectamente el tiempo y el modo en que están conjugados, poner atención especial a los nexos prepositivos y a las conjunciones, pues esos pequeños enlaces pueden cambiar el sentido de lo expresado, cuidar además el orden sintáctico de las palabras para evitar cambiar el significado de la expresión y la vaguedad o ambigüedad que pudiera generarse por el uso incorrecto de la sintaxis.

También es conveniente señalar el criterio que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado en la siguiente tesis: INTERPRETACIÓN LITERAL DE LA LEY: La interpretación literal de la ley es la primera forma de interpretación jurídica, siendo las de otro orden de carácter secundario, inclusive las que pudieran llamarse de orden moral o filosófico.⁴¹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación da importancia a este primer método de interpretación jurídica, que alude a la letra de la ley, puesto que considera a otras formas de interpretación como de carácter secundario, inclusive las que pudieran llamarse de orden moral o filosófico, criterio éste que no compartimos porque lo consideramos limitativo y que en nuestra época ha quedado superado, no

⁴⁰ JIMÉNEZ DE AZÚA, L., *Tratado de Derecho Penal*, T. II, Losada, Argentina, 1977, p.425.

⁴¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tomo XVIII, 1952, México, F., *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época p.893.

obstante hay que tomar en cuenta la época a la cual esta tesis pertenece, momento en el que imperaban otras circunstancias y el método gramatical era utilizado con preferencia a otros, sin embargo Zertuche García en su obra *La jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano* afirma que afortunadamente no pudo sentar jurisprudencia el criterio en cuestión por la circunstancia de un cambio de opinión en la interpretación hacia el aspecto sistemático contextual.

Jiménez de Azúa citado anteriormente, continúa explicando que la interpretación gramatical al tratar de desentrañar la voluntad de la ley atiende al significado propio de las palabras con que ésta se expresa, tomando en cuenta tanto el elemento literal como el sintáctico; dicho en otros términos, considera a la letra de la ley y la colocación de las palabras en el texto como elementos básicos para interpretar la norma.⁴²

Lo anterior hace referencia tanto a la literalidad de la ley como al elemento sintáctico y al significado de las palabras dentro del contexto (semántica) con que la ley está expresada; es decir, toma en cuenta la letra de la ley, la configuración de la sintaxis y la semántica.

3.2 MÉTODO ARMÓNICO O SISTEMÁTICO

Esta forma de interpretación señala que los razonamientos interpretativos deben dirigirse a las conexiones normativas que tenga la disposición que ha de aplicarse con otras disposiciones del mismo ordenamiento jurídico.

Surgió como una crítica al método gramatical y consiste en entender a la ley dentro de su contexto jurídico, reconociendo el sentido que el uso técnico de las palabras les ha atribuido más allá del simple sentido. Como el propio nombre lo dice, se trata de valorar el sentido de la norma conforme al contexto lógico del sistema unitario coherente e integral al que pertenece y a la ideología del mismo.

Valga la siguiente tesis para explicar la insuficiencia de la interpretación literal y la conveniencia de acudir a la interpretación armónica de un precepto, en este caso citamos la interpretación de un artículo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

[...] DIVISIÓN DE PODERES. PARA FIJAR EL ALCANCE DE LA PROHIBICIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 49 DE LA CONSTITUCIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, RELATIVA A QUE EL PODER LEGISLATIVO NO PUEDE DEPOSITARSE EN UN INDIVIDUO, RESULTA INSUFICIENTE SU INTERPRETACIÓN LITERAL. Conforme al texto vigente del citado

⁴²JIMÉNEZ DE AZÚA, L., op cit., p. 444.

precepto constitucional “El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial; no podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131 se otorgaran facultades extraordinarias para legislar”. De la interpretación literal de este precepto se advierte que en el mismo se prohibió que las facultades del poder Legislativo sean ejercidas por el titular del Ejecutivo de la Unión, salvo el caso en que éste sea dotado de facultades extraordinarias para legislar, ya sea con motivo de la suspensión de garantías, en términos de lo previsto en el citado artículo 29 o en virtud de la autorización que le dé el Congreso de la Unión para regular el comercio exterior, al tenor de lo dispuesto en el diverso 131, párrafo 2º, de la propia norma fundamental, sin que de su lectura sea factible concluir si con el término “Poder Legislativo” se hace referencia a las facultades que constitucionalmente se encomiendan al órgano respectivo o bien a la función consistente en emitir cualquier disposición de observancia general. En ese tenor resulta insuficiente para desentrañar el alcance de la prohibición en comento acudir a la interpretación literal del citado artículo 49, por lo que para ello resulta conveniente precisar cuál es la finalidad del principio de división de poderes así como acudir a la interpretación sistemática, causal, teleológica e histórica del dispositivo antes transcrito, máxime que el referido principio constituye una institución jurídica que se ha desarrollado desde tiempos remotos y ha adquirido matices diferentes según la época y el lugar.⁴³

Para entender el significado de una norma constitucional no debe bastarnos la interpretación que deriva de la letra de la ley, sino que habremos de comprender el sistema normativo al que pertenece, porque no es posible concebir un sistema de normas sin penetrar a la esencia de las mismas que lo integran.

La argumentación sistemática se refiere primordialmente a la congruencia e identidad que debe existir entre las normas y el sistema al que corresponden, para evitar que haya contradicción entre uno y otros preceptos pertenecientes a un mismo sistema.

[...] LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE

⁴³ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tomo XIV, Tesis: 2ª.CXXVII/ 2001, Promovente: Xocongo Mercantil, S.A. de C.V. unanimidad de cinco votos, Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, México, agosto 2001, F, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, p.231.

INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA. Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentaria, contractual o de cualquier otra índole. Y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a las demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31 fracción IV Constitucional.⁴⁴

Las normas que integran un ordenamiento legal no deben interpretarse aisladamente sino relacionándolas unas con otras con la finalidad de evitar darle a un precepto aislado un alcance indebido o contradictorio con otras disposiciones del propio sistema.

Afirma la tesis transcrita que aun cuando se reconoce la interpretación y aplicación estricta para el caso de normas impositivas, también señala que no se puede interpretar un precepto fuera del contexto normativo del cual forma parte, pues un principio de hermenéutica obliga que los preceptos jurídicos sean interpretados en función de los demás que integran un régimen jurídico; así, hay que correlacionar las disposiciones impositivas con otros preceptos que señalen expresamente quiénes son los sujetos pasivos obligados al pago de las contribuciones y si éstas además se encuentran establecidas en ley.

En consecuencia, hay que interrelacionar las normas de manera sistemática, lo cual no es violatorio del principio de legalidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ni el de aplicación estricta de las normas impositivas.

⁴⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Octava época, Tesis 3ª. /J.18/91, tomo VII, Gaceta No. 40, unanimidad de 4 votos de los señores ministros: Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio H. Chapital y José Antonio Llanos Duarte, México, Abril de 1991, F. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, p. 14.

3.3 MÉTODO LÓGICO

Cuando la ley se muestra poco explícita, es necesario investigar por otros medios cuál fue la voluntad que la inspiró.

Rodríguez Cepeda en su obra Metodología Jurídica opina que el método lógico: [...] no es en realidad cosa distinta del método sistemático. Se trata sencillamente de entroncar el precepto jurídico en cuestión con el resto de los preceptos en una misma ley y de estudiar ésta en su conexión con el todo legislativo y con las ideas dominantes de la época; es decir buscar la *ratio legis*, el espíritu y el motivo de la ley, o sea, insertar la ley en la serie causal a que pertenece, serie que comprende tanto los antecedentes (voluntad y del legislador) como los efectos que la ley produce.⁴⁵

El autor en cita nos hace ver que el método lógico no es distinto del sistemático sino que se busca la vinculación del precepto jurídico con el resto de los demás preceptos del sistema al que pertenece, y se busca asimismo la razón legal, el espíritu y el motivo de su creación; es decir, insertarle en la serie causal a que pertenece y que comprende los antecedentes y los efectos que éste produce.

Palacios Vargas coincide con Rodríguez Cepeda en lo relativo a la *ratio legis* al comentar que el elemento lógico en la interpretación se descompone en tres estadios inseparables aunque diferentes: *la ratio legis, la historia y la sistematización*.

Textualmente expresa:

[...] La Logicidad de la interpretación es no tanto un elemento, sino la esencia, el modo de ser de ella. Por otra parte clásicamente se afirma que el elemento lógico se descompone en tres estadios inseparables aunque diferentes: la *ratio legis*, la historia y la sistematización - algunos agregan el derecho comparado-.

En verdad, la interpretación lógica, como forma silogística no agota la actividad jurisdiccional porque si bien el juez al interpretar “no crea nada nuevo, ni puede hacer más que poner en claro los elementos jurídicos substanciales ya existentes”, también lo es que la jurisprudencia reposa en la razón y en el acto de voluntad, que descansa este último en un juicio de valor, expresado por la ley o implícito en el descubrimiento del interés protegido por la norma.⁴⁶

Compartimos la idea expresada por J. Ramón Palacios Vargas en el sentido de que el silogismo no agota la actividad jurisdiccional, pero disentimos en la afirmación de que el juez no crea nada nuevo, sólo interpreta; ya que la jurisprudencia al

⁴⁵ RODRÍGUEZ CEPEDA, B., op cit., p. 14.

⁴⁶ PALACIOS VARGAS, J., Instituciones de Amparo, Cajica S. A., México, 1989, pp. 134-135.

sustentarse en la razón y en el juicio de valor emitido por el tribunal que confirma lo señalado en la ley, refleja creación de derecho utilizando la interpretación jurídica a través del acto jurisdiccional.

3.4 MÉTODO HISTÓRICO

La importancia de este método reside en que tuvo el valor histórico de oponerse en forma abierta y a tiempo a la hegemonía del Código Napoleónico. Von Savigny encabezando el grupo de juristas alemanes que representan esta escuela, se opusieron a todo intento de codificación; sus argumentos fueron considerados nucleares de la escuela histórica.

Según Von Savigny el derecho se forma en el tiempo mediante sentimientos y juicios humanos sobre lo justo y lo injusto, en los actos de relación de la vida jurídica y refleja el espíritu nacional. El derecho se crea en el pueblo prescindiendo de la mente legislativa. El jurista debe conocer la historia del derecho o la formación histórica de las instituciones así como el valor de la formación.

Un derecho nacido de la dinámica de la sociedad contribuye a la cohesión política de ese pueblo, por tanto, el derecho no puede ser establecido por el legislador con la intención de codificarlo, de encerrarlo en un código, porque el derecho debe tomar en cuenta los factores económicos, culturales, morales y políticos que lo crearon.⁴⁷

El método histórico se apoya principalmente en documentos que permiten analizar el pasado y establecer criterios en torno a una época.

El método histórico tuvo su origen en la escuela subjetivista o de la voluntad del legislador, utiliza la gramática para examinar la forma y conexión sintáctica de la norma, como lo hacen el método literal y el método lógico, pero también se basa en los trabajos preparatorios en que se inspiró el legislador para crear la norma. Nos proporciona a decir de Castro Medina dos visiones del sistema normativo: la primera, interpretar las normas conforme al lenguaje del momento en que fueron emitidas, aun cuando haya transcurrido el tiempo, de tal forma que al no haber cambio en la interpretación del vocablo habrá seguridad jurídica en su aplicación

La segunda visión es cambiar la significación de la palabra si la misma sufrió cambios por el transcurso del tiempo, de tal forma que se adapte a la época.⁴⁸

Von Savigny se opuso a la codificación de leyes civiles que proponían juristas alemanes y en tal virtud creó la escuela histórica del derecho, ofreciendo los siguientes postulados generales:

⁴⁷ SAVIGNY, F. K., citado por CISNEROS FARÍAS, G., op cit., p.93.

⁴⁸ CASTRO MEDINA, E., op cit., p. 84.

[...]

- a). Empirismo. El derecho se presenta como algo externo, real, objetivo. Su conocimiento se deriva de la experiencia, no hay principios jurídicos a priori.
- b). Causalidad y determinismo. Todo fenómeno social tiene una causa, un acto posterior está determinado por otro anterior. El derecho está regido por esos principios, no se produce libremente, sino en virtud de una necesidad, por ello es indispensable estudiar las causas que dieron origen a una respuesta legal a los problemas suscitados.
- c). Irracionalismo y relativismo. El derecho es un cuerpo orgánico natural; nace, se hace y rehace constantemente sometido a mutaciones.
- d). Desecha la metafísica y resurge la lógica jurídica. El fin jurídico son las verdades históricas a través del raciocinio.

¿Cuál es la génesis del derecho según la escuela histórica? El mismo autor nos dice que es el pueblo, que en la conciencia común de éste vive el derecho positivo, por lo cual puede ser llamado “derecho del pueblo”; señalando que el derecho positivo sale de ese espíritu general que anima a todos los miembros de una nación y recalca que el derecho no es producto de la casualidad.⁴⁹

Los elementos esenciales de la interpretación para este método grosso modo son: el gramatical y el lógico sólo juegan un papel relativo en la interpretación de la ley; en cambio, los elementos históricos y sistemático son las aportaciones de mayor peso, sin embargo, la escuela histórica establece que todos y cada uno de ellos forman una unidad de interpretación; el elemento sistemático introducido por Savigny a través de los conceptos de construcción y reconstrucción del derecho por medios lógicos y sistemáticos.

Veamos ahora el funcionamiento del método histórico que nos presenta Germán Cisneros Farías.⁵⁰

[...]

- a). Se elige una institución jurídica.
- b). Se determina su origen más remoto.
- c). Se sigue paso a paso el curso de su evolución.
- d). Se deslinda el elemento romano del derecho y el elemento germánico.
- e). Se agotan las opiniones de la doctrina, criticándolas, señalando sus errores y sus aciertos, poniendo de relieve la opinión dominante, y acaso se elige una opinión como verdadera.

⁴⁹ SAVIGNY, F. K., op cit., pp. 94 y sigs.

⁵⁰ CISNEROS FARÍAS, G., op cit., pp. 98-99.

- f). La idea se transforma en concepto definitivo y se encierra en una definición precisa.
- g). La definición seleccionada se integra en un todo orgánico.
- h). Finalmente se señala el enlace de la definición con el sistema, el lugar que ocupa y a través de qué principio se pone en relación con el sistema.

Por otra parte la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce también el método histórico y presenta las siguientes tesis en las que sostiene que la interpretación puede ser de dos tipos: histórica tradicional e histórica progresiva; la primera consiste en un análisis de los antecedentes legislativos, los cuales reflejan con mayor claridad en qué términos se reguló anteriormente una situación análoga, así como las causas reales que dieron origen a la ley respectiva. En cambio en la interpretación histórica progresiva deberán tomarse en cuenta tanto las condiciones existentes al momento de la creación del precepto constitucional, como las que se advierten al llevar a cabo su interpretación y aplicación.

Así lo ratifica la siguiente jurisprudencia:

[...] INTERPRETACIÓN HISTÓRICA TRADICIONAL E HISTÓRICA PROGRESIVA DE LA CONSTITUCIÓN. Para fijar el justo alcance de una disposición contenida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ante la insuficiencia de elementos que derivan de su análisis literal, sistemático, causal y teleológico, es factible acudir tanto a su interpretación histórica tradicional como histórica progresiva. En la primera de ellas, con el fin de averiguar los propósitos que tuvo el constituyente para establecer una determinada norma constitucional, resulta necesario analizar los antecedentes legislativos que reflejan con mayor claridad en qué términos se reguló anteriormente una situación análoga y cuál fue el objeto de tales disposiciones, dado que por lo regular existe una conexión entre la ley vigente y la anterior; máxime, si a través de los diversos métodos de interpretación del precepto constitucional en estudio se advierte que fue intención de su creador plasmar, en él un principio regulado en una disposición antes vigente, pues en tales circunstancias, la verdadera intención del constituyente se puede ubicar en el mantenimiento del criterio que se sostenía en el ayer, ya que todo aquello que la nueva regulación no varía o suprime de lo que entonces era dado, conlleva la voluntad de mantener su vigencia. Ahora bien, de resultar insuficientes los elementos que derivan de esta interpretación, Será posible acudir a la diversa histórica progresiva, para lo cual deben tomarse en cuenta, 1) tanto las condiciones y necesidades existentes al momento de la creación del precepto constitucional, 2) como las que se advierten al llevar a cabo su

interpretación y aplicación, ya que toda norma fundamental constituye un instrumento permanente de gobierno, cuyos preceptos aseguran la estabilidad y certeza necesarias para la existencia del Estado y del orden jurídico; por tanto, ante un precepto constitucional que por su redacción permite la adecuación de su sentido a determinadas circunstancias, ya sea jurídicas, o de otra índole, para fijar su alcance, sin imprimirle un cambio sustancial, debe atenderse precisamente a la estabilidad o modificación que han sufrido esas circunstancias, sin que con ello sea válido desconocer o desnaturalizar los propósitos que llevaron al constituyente a establecer la disposición en estudio.⁵¹

De la jurisprudencia que antecede hacemos las siguientes observaciones:

Una vez que una disposición ha sido interpretada atendiendo a la letra o utilizando los métodos sistemático, causal y el teleológico, y a pesar de ello no se encuentran elementos suficientes para su correcta interpretación; entonces será factible recurrir a la interpretación histórica tradicional y a la interpretación histórica progresiva.

La primera analizando los antecedentes legislativos para averiguar los propósitos que motivaron al constituyente para establecer una determinada norma, y a través de los antecedentes precisar en qué términos se reguló una situación análoga; pero si aun así resultan insuficientes los elementos que derivan de esta interpretación, entonces será posible acudir a la interpretación histórica progresiva que permite la adecuación de un precepto a determinadas circunstancias para estar en posibilidad de fijar su alcance, es decir, atender a la estabilidad o modificación que esas circunstancias han experimentado sin que con ello se desconozcan los propósitos que llevaron al constituyente a establecer la disposición que se estudia.

3.5 MÉTODO FINALISTA O TELEOLÓGICO

Por medio de este método se busca la finalidad que se persigue al aplicar la norma y los medios establecidos por ella para lograrlo. Lo mismo puede referirse a una norma como a un grupo de normas que tengan conexión entre sí, a un ordenamiento entero o al orden jurídico en general, pero aunque descubriésemos la finalidad técnica de la norma, lo más importante es establecer los fines que busca la sociedad o la comunidad con esa norma.

Coincidimos con Castro Medina en el sentido de que el método teleológico es muy utilizado en las diferentes ramas del derecho, pero sobretudo en el derecho constitucional.

⁵¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación, 61/2000, Tomo XI, Pleno, Amparo en revisión, unanimidad de nueve votos, México, Junio 2000, F. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, p.13.

Como ejemplo del método teleológico podemos citar la tesis jurisprudencial relativa al artículo 49 de la Constitución que a la letra señala:

[...] DIVISIÓN DE PODERES, INTERPRETACIÓN CAUSAL Y TELEOLÓGICA DE LA PROHIBICIÓN CONTENIDA EN EL TEXTO DEL ARTÍCULO 49 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, RELATIVA A QUE EL PODER LEGISLATIVO NO PUEDE DEPOSITARSE EN UN INDIVIDUO. Al tenor del texto original del artículo citado, cuyo párrafo segundo establecía que solamente en el caso de que el Ejecutivo de la Unión actuara en ejercicio de las facultades extraordinarias concedidas en términos de lo previsto en el artículo 29 del propio ordenamiento, el Poder Legislativo se depositaría en un solo individuo, el Congreso de la Unión emitió decretos en los que otorgó al Ejecutivo de la Unión facultades extraordinarias para legislar, entre los que destaca el expedido el ocho de mayo de mil novecientos diecisiete, mediante el cual se concedieron al Presidente de la República facultades legislativas en el ramo de hacienda. Ante tal circunstancia, mediante decreto publicado el doce de agosto de mil novecientos treinta y ocho en el Diario Oficial de la Federación, el mencionado artículo 49 fue adicionado con el fin de precisar que en ningún otro caso, salvo el del diverso 29, se otorgarían al Ejecutivo facultades extraordinarias para legislar. En relación con el proceso legislativo que precedió a esta reforma constitucional, se advierte que en los dictámenes presentados por las comisiones respectivas, tanto en la Cámara de Senadores, como en la de Diputados, se enfatizó que tal reforma tenía por objeto que el Congreso de la Unión conservara incólumes las altas funciones que le encomienda la Constitución vigente, es decir, las de expedir actos formalmente legislativos, pero de ninguna manera la de emitir todas las disposiciones de observancia general, de donde se sigue que la modificación en comento tuvo como finalidad evitar que el Presidente de la República continuara expidiendo actos de aquella especial jerarquía. Posteriormente, mediante decreto publicado en el citado medio de difusión, el veintiocho de marzo de mil novecientos cincuenta y uno, se agregó un segundo párrafo al artículo 131 constitucional y, en razón de que con esta adición se dispuso que el Congreso de la Unión podría autorizar al titular del Poder Ejecutivo el ejercicio de su facultad para emitir actos formalmente legislativos en materia de comercio exterior, el Poder Revisor de la Constitución estimó necesario adicionar el referido artículo 49, con el fin de prever una segunda excepción a la referida prohibición. En tal virtud, debe estimarse que al establecerse en este último precepto constitucional que el Poder Legislativo no puede depositarse en un

solo individuo, ni el constituyente ni el Poder Revisor de la Constitución analogaron a tal poder con la función legislativa entendida como la atribución para emitir disposiciones de observancia general, sino a las facultades que constitucionalmente le están reservadas a los órganos legislativos. En ese tenor, las causas y los fines que ha tenido el Poder Revisor de la Constitución para realizar diversas adiciones al artículo 49 de la Constitución General de la República, y a otros preceptos de ésta, son reveladores de que en ella no se ha tenido la intención de impedir que las autoridades administrativas emitan disposiciones de observancia general sujetas al principio de supremacía de la ley, ni existe dispositivo constitucional que impida a las autoridades que integran los Poderes Ejecutivo o Judicial el establecimiento de normas jerárquicamente inferiores a las leyes emitidas por el Poder Legislativo.⁵²

Se establece el principio de la división de poderes, el cual no es rígido pues contiene algunas excepciones, pero éstas deben estar consignadas en la propia Constitución, ya que sólo en estos términos los órganos estatales podrán realizar una función que por virtud del principio invocado, no les correspondería realizar en una primera instancia y sólo en atención a una interpretación causal y teleológica se puede llegar a esta conclusión, pues es la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la que autoriza la emisión de actos materialmente legislativos encomendados por excepción a otro poder; atendiendo a los fines que se persiguen, pues advertimos que en el supuesto del segundo párrafo del artículo 131 el ejecutivo puede ser facultado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación de mercancías, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, pero esto lo sujeta a una estimación urgente, con la finalidad de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país, lo cual justifica que el ejecutivo federal realice actos materialmente legislativos.

3.6 MÉTODO DE SIGNIFICACIÓN ECONÓMICA

Este método derivó de la escuela de la interpretación libre puesto que analiza las circunstancias económicas bajo las cuales surgió la norma a interpretar, estableciendo el alcance de acuerdo a las razones económicas que imperaban en

⁵² Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis 1ª. XVI/ 2001, T. XIV, Amparo en revisión 49/2001, Promovente: Kawas Seide, G. unanimidad de cuatro votos, Ponente: Juan Díaz Romero, México 2001, F, *Semanario Judicial de la Federación*, p. 225.

ese momento y que actualmente rigen, se utiliza siempre y cuando la redacción del precepto permita adecuar el sentido jurídico o económico de la disposición implicada, pues de acuerdo con Zavala Aguilar no debemos olvidar que en materia fiscal un resultado progresivo está vedado.⁵³

Abundando al respecto del método en cita, Venegas Sonia afirma que el método de interpretación económica es otra de la vía a través de las cuales se ha tratado de evitar el fraude de ley. Sin embargo, atendiendo al principio de legalidad en la mayoría de los sistemas jurídicos esta opción ha sido impopular.⁵⁴

Este método está ligado con el método histórico puesto que menciona las circunstancias económicas imperantes en una determinada época y que tienen similitud con las circunstancias económicas actuales.

Estudiados hasta este momento los métodos más adecuados para aplicarlos a la materia tributaria, se puede afirmar que todos y cada uno hacen una valiosa aportación para interpretar de manera adecuada cualquier precepto jurídico; por lo tanto se debe empezar por analizar la letra de la ley utilizando el método exegético, enseguida tomar en cuenta que la norma sujeta a interpretación se relacione armónicamente con el ordenamiento jurídico al cual pertenece; que esa relación sea congruente y lógica; a la vez considerar los antecedentes históricos imperantes en el momento de su aplicación y constatar si éstos están aún vigentes, sin olvidar, por supuesto, los fines que la propia norma persigue.

4. DEFRAUDACIÓN FISCAL Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS, EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

4.1 LOS ANTECEDENTES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

La denominación de defraudación, con la modalidad fiscal, se encontró regulada por primera vez en México en la Ley Penal del 30 de diciembre de 1947, su nacimiento se debió a la necesidad de dar seguridad al erario; a esta figura se le consideraba como fraude genérico.

El 19 de enero de 1967 se reformó el Código Fiscal de la Federación, a fin de que en su Capítulo IV del Título Segundo, denominada “De las Infracciones Fiscales”, se contemplaba en el artículo 71 de ese ordenamiento al delito de defraudación fiscal.

Este precepto establecía: “Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto”.

⁵³ ZAVALA AGUILAR, G., op cit., p. 51.

⁵⁴ VENEGAS ÁLVAREZ, S., Derecho Fiscal, Oxford University Press, México, 2010, p. 57.

Como se puede observar, por defraudación fiscal únicamente se contemplaba el omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto, sin considerar las demás contribuciones, situación que se remedió al utilizar posteriormente la palabra “contribución” en lugar de “impuesto”.

4.2 LA EVASIÓN FISCAL

En México la evasión resulta uno de los síntomas más evidentes de la crisis que aqueja a la nación, máxime que la misma pone de manifiesto la actitud que asumen los individuos frente a las obligaciones con la comunidad de la que forman parte.

La Evasión Fiscal constituye un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno, deteriora la estructura social y económica del país vulnerando la legitimidad de los gobiernos.

En tal sentido, Carlos María Folco define la evasión fiscal como “todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria”.

GIANNINI señala que:

[...] es indudable que la razón primaria de la imposición consiste en la necesidad que el Estado tiene de percibir medios económicos adecuados para su existencia y para el cumplimiento de los servicios públicos y de otros fines extrafiscales que redundan en beneficio de la colectividad.

Por ello, al evadir el contribuyente el pago de los impuestos el Estado no dispondría de fondos para financiar la construcción de infraestructura (carreteras, puertos, aeropuertos, escuelas, etcétera), prestar servicios públicos de salud, educación, programas de protección social, etcétera, de tal manera que dichas CONTRIBUCIONES son necesarias para que el Estado cumpla sus fines.

4.3 LA ELUSIÓN FISCAL Y SU DIFERENCIA CON LA EVASIÓN

La elusión fiscal supone que los contribuyentes usan los resquicios de la ley, actuando dentro de los márgenes permitidos por la normativa; en otras palabras la elusión consiste en aprovechar las lagunas de la ley cuando ésta es oscura o no lo suficientemente clara, que omita por ejemplo, alguno de los elementos esenciales del tributo (sujeto, objeto, base tasa o tarifa) y el contribuyente no se vea reflejado en la norma tributaria.

Puntualizando: la evasión a decir de Carlos Folco “todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria y la elusión es aprovechar las lagunas o vacíos legales para evitar el pago del tributo”.

La evasión no siempre ocurre con una mala intención así podemos señalar las siguientes causas de la evasión fiscal:

1. Error Involuntario; el contribuyente puede argumentar un error involuntario o una interpretación equivocada o distinta de la Ley debido a la diversidad de impuestos y tasas dentro de las leyes tributarias porque dan al contribuyente una mayor elasticidad para desdeñar el pago de impuestos dando lugar a nuevas formas de evadir y por consiguiente de eludir las obligaciones tributarias.

2. La injusticia del sistema tributario, es otra causa que origina que el contribuyente esté menos dispuesto a cumplir con sus obligaciones tributarias. Por eso es importante que se informe a los ciudadanos sobre el destino de los impuestos efectuando campañas de publicidad que le permitan darse cuenta de lo importante que es pagarlos, claro, si se pretende lograr mayor predisposición a cumplir con el pago de tributos.

3. Asimismo la carencia de cultura tributaria es por otro lado el resultado de evadir al fisco ocasionando con ello la disminución de los ingresos del Estado, aumentando el índice de desempleo, el retroceso en el desarrollo nacional y por ende, en el mejor de los casos, la aplicación de la ley para el evasor.

Es decir, la falta de cultura respecto a la importancia social de cumplir con las obligaciones fiscales. Con el pago de las contribuciones, a que estamos obligados constitucionalmente.

4. El monto excesivo de la carga fiscal que sufre el contribuyente. Es otra causa de la evasión fiscal.

5. Por otra parte la complejidad en la legislación fiscal. El que la ley sea oscura o poco clara y difícil de interpretar por el contribuyente y aun por la propia autoridad hacendaria.

6. La necesidad de mantener precios de venta competitivos, esto se da cuando los competidores defraudan al fisco, lo que ocasiona que el contribuyente cumplido se vea en desventaja económica.

7. La impunidad. El hecho de no castigar a los evasores.

8. La corrupción de las autoridades fiscales en contubernio con los contribuyentes, este último totalmente negativo.

4.4 TIPIFICACIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EN EL CÓDIGO FISCAL Y SU DIFERENCIA CON LA EVASIÓN

La diferencia existente entre evasión y defraudación fiscal consiste en que cuando hablamos de “evasión”, nos referimos a un concepto genérico que contempla toda actividad tendiente a sustraer -total o parcialmente- en propio beneficio, un tributo legalmente debido a la Administración Tributaria.

Una vez conceptualizada la “evasión fiscal”, estamos en condiciones de distinguirla de la defraudación fiscal, ya que ésta constituye una especie dentro del género de la evasión, y tiene como elemento esencial configurativo la concurrencia de dolo (intencionalidad). En tal sentido, la defraudación fiscal es una figura de daño patrimonial, en la que la materialidad de la acción consiste en omitir -total o parcialmente el ingresar a la Administración Fiscal sumas adeudadas por los sujetos en concepto de tributos, mediante el aprovechamiento de errores o utilización de maniobras engañosas-. Así, los elementos constitutivos de la defraudación fiscal son:

- a) Engaño o aprovechamiento de errores;
- b) Omisión de pagar un tributo de manera total o parcial;
- c) Consecución de un beneficio indebido;
- d) Nexo de causalidad entre el engaño y el no pago del tributo u obtención del beneficio indebido. Por lo tanto, siempre que exista defraudación fiscal habrá evasión, mientras que cuando exista evasión no necesariamente habrá defraudación fiscal, dado que muchas veces pueden evadirse impuestos por culpa o mera negligencia, esto es, sin intencionalidad alguna

En el CFF el artículo 108 señala: textualmente:

[...] comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Quedan comprendidos los pagos provisionales y definitivos o el impuesto a pagar del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

4.4.1 LOS BIENES JURÍDICOS QUE SE TUTELAN O PROTEGEN EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Estos bienes jurídicos son:

La fe pública es uno de los bienes jurídicos tutelados, ya que el contribuyente afecta a la economía de la nación en el momento de mentir sobre sus obligaciones fiscales.

La lealtad, es otro bien jurídico tutelado en el delito de defraudación fiscal es que según Eugenio Simón Acosta “es el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario, sólo indirectamente se protege el patrimonio público con este tipo penal”.

Aquí se puede apreciar el principio de la sujeción creado por tratadistas Alemanes de Derecho público que consideran que la obligación fiscal surge por la calidad de súbdito que tiene el contribuyente con respecto al Estado.

El delito de defraudación fiscal trata de proteger el funcionamiento del sistema donde se establecen las cargas fiscales y si los contribuyentes no cumplen

con dichas obligaciones entonces se lesiona a ese bien jurídico, pero no solamente en cuanto al aspecto económico del Estado, sino principalmente a la protección de la Hacienda Pública, que tiene como finalidad recaudar y obtener los recursos que requiere el Estado para su funcionamiento.

4.4.2 LOS SUJETOS ACTIVOS DE ESTE DELITO

El Código Penal Federal establece que son responsables como sujetos activos de un delito en general las personas físicas incluyendo a los miembros o representantes de una persona moral.

Las personas morales, al ser físicamente incorpóreas y al actuar a través de sus representantes, no pueden ser sujetos activos de delitos; sin embargo, esto no las libera de las demás responsabilidades legales derivadas de los delitos cometidos por sus representantes al actuar como tales.

Sujeto activo es quien realiza la acción o la omisión establecida en una ley como delictiva.

Se es un sujeto activo cuando la persona a quien se le imputa la comisión del delito tiene la capacidad necesaria tanto de ejercicio como psíquica. Esto último tiene relación con el libre albedrío, es decir, que el sujeto pueda saber si lo que está realizando está bien o mal.

Los supuestos en que pueden incurrir los responsables del Delito de Fraude Fiscal.

Resulta que el sujeto activo es quien lleva a cabo el ilícito de defraudación fiscal y recae esa realización en la conducta típica de ese delito y por lo tanto su conducta puede ser ubicada en alguno de los supuestos regulados por el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

[...] ARTÍCULO 95. Son responsables de los delitos fiscales quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
- III. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- IV. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- V. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VI. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Quien está colocado en cualquiera de los siguientes supuestos será responsable de la comisión de este delito.

4.4.3 SUJETO PASIVO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

El Estado es considerado como sujeto pasivo del delito de defraudación fiscal, porque es el destinatario del bien jurídico protegido, ya que se asegura con esto al sistema de recaudación, por medio del ejercicio de las atribuciones fiscalizadoras conferidas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Pero además podemos considerar que también los contribuyentes cumplidos son sujetos pasivos de este delito, pues el problema radica en que cuando se defrauda al fisco no se está dañando únicamente al Estado, sino a todos sus habitantes; no se puede progresar si el Estado no capta los recursos que necesita para la realización de sus actividades. Gran parte de los recursos financieros del Estado derivan del cumplimiento de las obligaciones fiscales, los cuales tienen un objetivo social que los convierte a su vez en un instrumento socioeconómico, para la justa redistribución de la riqueza. Cuando en una sociedad se ve incrementada la figura de la defraudación fiscal, la posibilidad del Estado de crecer o desarrollarse se ve seriamente afectada, en perjuicio de la propia población.

4.4.4 MEDIDAS SE DEBEN TOMAR PARA EVITAR LA COMISIÓN DE ESTE DELITO

El Estado debería perseguir y sancionar sin distinción, al DEFRAUDADOR y la sociedad no sólo evitarlo, sino denunciarlo y exigir a las autoridades fiscales y al propio Estado las siguientes medidas:

- Que el sistema tributario esté construido sobre el mínimo de cargas impositivas posibles;
- Que los funcionarios de la administración fiscal sean eficientes, capaces, tengan vocación de servicio y sean honrados y honestos en su servicio;
- Que el gasto de los recursos públicos sea escrupuloso, justificado, transparente y eficaz; que se alcancen los objetivos propuestos;
- Que la acción del fisco sea enérgica e inflexible sobre todo para los defraudadores; así como para los funcionarios que acepten sobornos;
- En cuanto al sistema de imponer sanciones, éste debe ser tal, que sea capaz de infundir a los contribuyentes en general, respeto a las leyes fiscales;
- A los evasores, infundirles temor a ser descubiertos y castigados; y
- Que el pago sea real y no sea encubierto.

El engaño es uno de los principales elementos del fraude fiscal, mismo que puede llevarse a cabo en dos formas, a decir de Millán Arturo⁵⁵:

⁵⁵ MILLÁN GONZÁLEZ, A., Principales artículos comentados del Código Federal y Código Fiscal Federal relativos a la Defraudación Fiscal Editorial PAC, S. A. de C.V., México, 1991, p. 132.

[...] 1. Mediante la utilización de engaños, sencillos, simples, carentes de toda imaginación y creatividad.

2. Mediante la utilización de engaños complejos, rebuscados, sofisticados, sutiles y llenos de imaginación y creatividad.

Ejemplos de tipos de engaños que pueden darse:

- a). Declarar fiscalmente ingresos menores a los realmente obtenidos.
- b). Incluir en la declaración deducciones falsas.
- c). Usar más de una clave del Registro Federal de contribuyente.
- d). Atribuirse como propias actividades ajenas ante el registro de contribuyentes.
- e). Llevar doble contabilidad con diferente contenido, incluyendo doble facturación.
- f). Alterar la contabilidad y/o la documentación relacionada con ella.
- g). Determinar pérdidas con falsedad.

La mayoría de las personas que defraudan al Fisco Federal lo hacen utilizando alguno de los engaños citados; aun cuando las empresas utilizan otros tipos de engaños que se caracterizan por su gran sutileza, ingenio y creatividad.⁵⁶

5. LA SIMULACIÓN TRIBUTARIA

A partir del 1 de enero de 2008, las autoridades fiscales cuentan con una herramienta adicional para el combate a la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta (ISR). El artículo 213 de la LISR, señala que las autoridades fiscales están facultadas para determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, siempre y cuando se cumpla con las condiciones establecidas en dicho precepto. El texto literal del artículo 213 de la LISR deja dudas en cuanto al alcance e interpretación de la facultad en cuestión. Y por otra parte, los documentos legislativos que le dieron origen tampoco aportan elementos suficientes para determinar su alcance.

Además, al día de hoy no existen precedentes jurisdiccionales que interpreten dicha disposición para determinar su alcance y la forma en que deberá ser aplicada, no obstante, el 30 de abril el SAT publicó a través de su página de Internet el oficio número 600-04-02-2013-11156 de fecha 22 de abril de 2013, por medio del cual se dan a conocer los nuevos Criterios Normativos aprobados durante el primer trimestre de 2013, incluyendo la aprobación de un criterio relacionado con el ISR que a la letra reza: “Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes

⁵⁶ MILLÁN GONZÁLEZ, op cit., pp.133-135.

relacionadas. Puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto”.

Recordemos que los criterios de interpretación establecidos por la Administración General Jurídica del SAT, deberán ser seguidos por las demás unidades administrativas de ese órgano en atención al artículo 35 del Código Fiscal, (aun cuando no vinculan a los contribuyentes). En este sentido resulta fundamental analizar su contenido.

TEXTO DEL CRITERIO NORMATIVO de conformidad con el criterio normativo emitido por el SAT, la facultad para determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales prevista en el párrafo décimo noveno del artículo 213 de la LISR, resulta aplicable respecto de los ingresos obtenidos en términos de cualquier Título de la LISR, siempre y cuando dichos ingresos provengan de fuente de riqueza ubicada en México y se trate de operaciones celebradas entre partes relacionadas. El texto del criterio normativo en comento: se transcribe para mejor comprensión: 00/2013/ISR:

[...] Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas. Puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto.

Al utilizar el método armónico o sistemático, el artículo 213, décimo noveno párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que para los efectos del Título VI de dicha ley y de la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos para efectos fiscales, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas, mismo que coligado con el artículo 1 de la ley citada dispone que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, respecto de sus ingresos, cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde procedan o procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

En consecuencia, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación pueden determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país de cualquier persona obligada al pago del impuesto sobre la renta.⁵⁷

⁵⁷ https://prezi.com/jto_xfdufcuc/simulacion-de-actos-y-delitos-en-materia-fiscal/

6. CONCLUSIONES

El problema de la interpretación jurídica estriba en seleccionar el medio más idóneo para la resolución más justa del conflicto; pues aun cuando hay una multiplicidad de métodos de interpretación e integración de la ley es necesario que no se utilicen en forma aislada, sino que se conjuguen y entrelacen de manera armónica a efecto de que sea más integral la solución que se proponga a cada situación conflictiva.

En el contenido de la ley han influido factores tanto externos como internos que el legislador ha tomado en cuenta, y con ello ha habido necesidad de variar los criterios de interpretación, integración y aplicación de la norma jurídica.

La dogmática, sistemática y técnica jurídica son las tres ramas en las que se divide la ciencia del derecho. La primera nos permite conocer los conceptos jurídicos; la sistemática el ordenamiento de éstos para saber a qué clase de norma nos estamos refiriendo, a qué sistema pertenece; dónde se ubica y quién es competente para su aplicación; la técnica jurídica abarca cuatro aspectos: la elaboración, interpretación, aplicación e integración del derecho.

La finalidad de la interpretación es convertir la disposición jurídica abstracta en concreta, particular, personalizada, y los principales problemas para interpretar una norma son problemas gramaticales por falta de claridad en la redacción, oposición de preceptos (antinomias) y existencia de lagunas u omisiones. Advertimos que las normas fiscales presentan problemas de interpretación principalmente de carácter léxico, porque existen tecnicismos relacionados con diferentes disciplinas como la economía, la contabilidad y las finanzas, de tal forma que el intérprete debe poseer conocimientos en estas ciencias; por lo tanto, creemos conveniente que se implementen cursos avanzados de redacción jurídica, de manera permanente en el Poder Legislativo, en el Poder Judicial y en las dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que llevan a cabo funciones jurisdiccionales.

El juez y en general el intérprete al individualizar la norma debe observar varios pasos de gran trascendencia: determinar la norma válida al caso, convertir los términos generales en una norma concreta, elegir el método de interpretación adecuado, colmar las lagunas (en su caso), y dilucidar sus problemas de conciencia para llegar a una solución justa.

Los métodos para integrar la ley son: la analogía, que no es permitida en materia tributaria impositiva, porque las cargas fiscales deben estar previstas en una ley formal y materialmente legislativa, creada ex profeso para el caso específico; en otros términos, no puede haber tributo sin ley que lo fije.

En realidad no existen lagunas auténticas, pues cuando se habla de lagunas no quiere decirse que lógicamente no sea posible decidir por falta de norma aplicable, sino que la decisión afirmativa o negativa adoptada por la instancia competente para aplicar la ley resulte inconveniente o injusta, y se supone que

el legislador no pensó en que pudiera presentarse el caso en cuestión. Así pues es necesario recurrir a la integración de la ley, hecha por el juzgador, con la utilización de los diversos métodos existentes.

La Analogía es un razonamiento que supone una identidad parcial porque dos situaciones (casos) que presentan ciertas notas comunes o puntos coincidentes, y una de ellas está prevista en una norma y la otra no, en consecuencia la labor integradora consistirá en la elaboración de una nueva norma, lo anterior, reiteramos, solo es permitido al juez, mas no así a los funcionarios administrativos.

Otro método de integración lo constituyen los principios generales del derecho, universalmente admitidos por la doctrina que se identifican con el derecho justo y natural, de ahí que, resolver una cuestión imprevista de acuerdo con los principios generales, significa fallarla como el legislador lo hubiera hecho, si hubiese podido conocer el caso especial.

Respecto a éstos, la tendencia constitucional es en el sentido de que cuando no se puede aplicar la analogía porque la ley no lo permita, deben considerarse los principios generales del derecho para resolver el conflicto.

Por lo que se refiere a la equidad como otro medio de integración de la ley, prevalece la concepción aristotélica que lo equitativo es lo justo legal y por tanto se sustituye la justicia legal abstracta por la justicia del caso concreto, posición que nos parece justa.

La equidad es la fuente del derecho por excelencia que debe utilizarse como un atemperamiento de una fórmula demasiado rígida o genérica. Pensamos que este principio debe estar presente en toda decisión del juzgador, bien sea que haya procedido analógicamente o haya utilizado los principios generales para colmar las lagunas de la ley; puesto que la equidad es una virtud que debe poseer el juzgador.

Cuando se aplica la justicia en forma mecánica puede llevar a la injusticia, pues las fórmulas generales no pueden considerar las circunstancias particulares y así el juzgador debe adaptar la idea universal de justicia a las condiciones especiales de los problemas concretos.

La equidad tributaria debe estar siempre presente en todas las decisiones del juzgador o del intérprete en general, al emitir cada resolución en materia fiscal, bien sea de un recurso interpuesto ante la autoridad administrativa, o de un juicio de nulidad promovido ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Este principio está consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecerse que las contribuciones deben ser de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En la materia fiscal existen los siguientes criterios de interpretación de la ley: declarativa, restrictiva, extensiva y progresiva o evolutiva. La primera es estricta,

se apega a la letra de la ley por tanto es gramatical o literal; está contemplada en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, cuando se trata de los elementos esenciales de un impuesto (sujetos, objeto, base y tasa o tarifa).

En la interpretación restrictiva la norma tiene alcance más limitado o disminuido que el que aparece en la expresión; en materia fiscal no se permite ampliar o agravar las cargas establecidas en la ley; por el contrario la interpretación extensiva como su nombre lo indica extiende el significado natural de las palabras de la ley, tal es el caso del argumento analógico propio del mismo método, y el argumento *a fortiori* los cuales en materia fiscal impositiva están vedados; por último, la interpretación evolutiva consiste en considerar factores de índole política económica y social que imperen en el momento de aplicación de la norma, en este supuesto se ubican los métodos histórico y de significación económica mismos que deben ser utilizados en la materia tributaria.

La Jurisprudencia es una fuente interpretativa del derecho, y además en ciertos casos permite la integración de la ley ante las lagunas de ésta, pues el juez debe convertirse en legislador del caso concreto pudiendo recurrir a los procedimientos ya descritos como: La Analogía, los Principios generales del derecho y la Equidad, con la particularidad de que sus decisiones o criterios jurisprudenciales únicamente obligarán a las partes intervinientes en el Juicio de Garantías.

La Suprema Corte señala que interpretar la ley es fijar su sentido, realizar la voluntad de la ley, y la facultad de interpretar la ley es condición ineludible del ejercicio exhaustivo de la función jurisdiccional, que corresponde tanto a la Suprema Corte de Justicia como a los juzgados y tribunales.

Si bien es cierto que cada uno de los métodos interpretativos e integradores muestran bondades, al ser utilizados de manera técnica o mecánica sin tomar en cuenta la dimensión axiológica, podrán ofrecer una solución apegada a la legalidad, pero pudiera ser no apegada a la justicia. Por ello reiteramos que el juzgador debe combinar elementos lógicos y axiológicos al llevar a cabo su tarea interpretativa o integradora.

El juez y en general el intérprete deben ser personas con amplios conocimientos acerca del derecho y de la metodología de la Ciencia Jurídica; que posea un amplio sentido de los valores de justicia y equidad, puesto que es él quien tendrá la gran responsabilidad de interpretar la ley al dictar sus resoluciones; pero además en ausencia de norma aplicable al caso concreto deberá integrarla con miras siempre a que su decisión sea la más justa, su juzgar entraña un juicio estimativo a través del cual expresa lo que se debe hacer en el caso controvertido.

Por ello es muy importante tomar en cuenta los principios jurídicos, métodos, técnica legislativa, doctrina jurídica y reglas gramaticales que ayuden a interpretar

correctamente las normas fiscales, todo para dar certeza y seguridad jurídica a los gobernados y por otra parte que las autoridades no se excedan en el cumplimiento de sus funciones, al comprobar que los contribuyentes están cumpliendo con su obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residan.

Lo anterior significa que el intérprete deberá conocer cada herramienta jurídica, para de esta manera con un conocimiento preciso, efectuar una interpretación más apegada al deber ser.

Considerando que no existe un criterio de solución absoluta, nos permitimos proponer un modelo integrador y armónico donde la tarea hermenéutica permita la confrontación de argumentos, principios, criterios, máximas y sentencias, la Analogía, en lo posible y permitido por la Constitución, los principios generales del derecho y la Equidad; asimismo analizar cada uno de los métodos existentes desde el exegético, sistemático, armónico, histórico, etcétera, ya que cada uno aporta algún elemento importante para dar una solución más justa al caso concreto en controversia; de esta forma sería más abarcativo y global, en vez de analizar o dar tratamiento a cada caso concreto utilizando un solo método con exclusión de los demás.

El hermeneuta debe buscar la compatibilidad del significado con el todo, es decir, no sólo la totalidad de disposiciones que conforman el orden jurídico, sino las reglas y principios que constituyen la doctrina aplicable al orden jurídico en cuestión.

La autoridad administrativa no está obligada a acatar los criterios jurisprudenciales emanados de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dado que no forma parte del Poder Judicial, sin embargo, en casos de excepción por ejemplo cuando la interpretación constitucional de un precepto haya sido declarada inconstitucional por los tribunales de amparo en tesis jurisprudencial, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, no obstante que es un tribunal formalmente administrativo, sí está obligado a acatar dicha jurisprudencia, toda vez que el artículo 192 de la Ley de Amparo no distingue sobre su obligatoriedad atendiendo a la materia sobre la que versa, refiriéndose dicha obligatoriedad al principio de supremacía constitucional establecida en el Art. 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por tanto la autoridad administrativa también debe aplicar esos criterios jurisprudenciales, con el propósito fundamental de respetar la legalidad de los actos administrativos y las resoluciones que ella misma emite.

7. BIBLIOGRAFÍA

- CASTILLO SANDOVAL, J., La Interpretación de las fórmulas legales, Cárdenas editor y distribuidor, México. 2003.
- CASTÁN TOBEÑAS, J., Teoría de la aplicación e investigación del derecho, Reus, Madrid. 1947.
- CISNEROS FARÍAS, G., La interpretación de la ley, Trillas, México. 2000.
- DE BUEN, D., Introducción al Estudio del Derecho Civil, Porrúa, México. 1977.
- GUASTINI, R., Estudios sobre la interpretación Jurídica, Sexta edición, trad. Marina Bascón y Miguel Carbonell, Porrúa, México. 2004.
- MARGÁIN MANATOU, E., Introducción al estudio del derecho tributario Mexicano, Porrúa, México. 2005.
- MILLÁN GONZÁLEZ, A., Principales artículos comentados del Código Federal y Practiagenda tributaria Taxxx, México. 2016.
- RECASENS SICHES, L., Tratado general de Filosofía del Derecho, Porrúa, México. 1983.
- SÁNCHEZ LEÓN, G., Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas editor y distribuidor, México. 1986.
- ZAVALA AGUILAR, G., Hermenéutica Fiscal, Dofiscal editores, México. 2003.
- ZERTUCHE GARCÍA, H., La jurisprudencia en el Sistema Jurídico Mexicano, Porrúa, México, 1990.
- Código Fiscal de la Federación, ISEF, México, 2016.
- Código Fiscal Federal relativos a la Defraudación Fiscal, PAC, S. A. de C. V., México. 1991.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tomo IX. Tesis VIII, 2o.48 A. Revisión Fiscal 318/98, Promovente: Administrador local jurídico de ingresos de Torreón, unanimidad de votos, Ponente: Jesús Sandoval Pinzón, México, 1999, Semanario Judicial de la Federación, novena época.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda sala, quinta época Apéndice 1917 – 1965, México, 1952, F., Semanario Judicial de la federación.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda sala, quinta época, Apéndice 1917 – 1965, México, 1952, F., Semanario Judicial de la federación.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. Revisión fiscal 201/57, Volumen V, tercera parte, Promovente: Motores de San Luis, S. A., Unanimidad de 4 votos, Ponente: Felipe Tena Ramírez, San Luis Potosí, 6 de noviembre de 1957, Semanario Judicial de la Federación.

- Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparo en Revisión 6294/56, Volumen XXXVII, Primera parte, sexta época, Promovente: Gustavo Palma Manzanilla, unanimidad de diecisiete votos, Ponente: Gilberto Valenzuela, México, Julio de 1960, F., Semanario Judicial de la Federación,
- Tribunales Colegiados de circuito, T. IX, 7° Tribunal Colegiado en materia administrativa del 1er. Circuito, Amparo directo 6827/98, Farmacia Paris S. A. de C. V., unanimidad de votos, Ponente F. Javier Mijangos Navarro, México, Marzo 1999, F., Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época,
- Tribunales Colegiados de Circuito, Revisión Fiscal 261/2000 novena época, T. XIII, 2° Tribunal Colegiado del 3er. Circuito, Promovente: Administradora Local Jurídica de Ingresos de Guadalajara, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito público, Unanimidad de votos, Ponente: Luis Francisco González Torres, México, marzo 2001, F., Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.
- Tribunales Colegiados de Circuito, T. XVII, 2° Tribunal Colegiado del 8° Circuito, Amparo directo 558/98, Promovente: Carlos Romo Vázquez, Unanimidad de votos, Ponente: Elías H. Banda Aguilar, México, Enero 2003, F., Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

PÁGINAS ELECTRÓNICAS

https://prezi.com/jto_xfdufcuc/simulacion-de-actos-y-delitos-en-materia-fiscal/
www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20215.pdf

CAPÍTULO 4

CONSECUENCIAS DEL CUMPLIMIENTO TARDÍO O INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS SUSTANTIVAS, FORMALES Y DE TOLERAR: ACCESORIOS. CONDUCTAS CONSIDERADAS COMO INFRACCIONES Y/O DELITOS FISCALES

Carmen Leticia Jasso Ramírez
Profesora Titular de Derecho Fiscal y Procesal Fiscal
Universidad Autónoma de Tamaulipas

IGNORANTIA JURIS NON EXCUSAT

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. CONSECUENCIAS DEL CUMPLIMIENTO TARDÍO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. 2.1 CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO (TARDÍO) MEDIANTE LA ESPONTANEIDAD. 2.2 CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. 2.2.1 A requerimiento de la autoridad fiscal. 2.2.2 Del ejercicio de las facultades de comprobación. 2.2.3 Omisión en el pago del crédito fiscal. 2.2.4 Del pago de la obligación sustantiva mediante cheque. 3. INFRACCIONES. 3.1 DEFINICIÓN DE INFRACCIÓN. 3.2 CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES. 3.3 LAS SANCIONES IMPUESTAS POR LA AUTORIDAD FISCAL. 4. LOS DELITOS FISCALES. 4.1 CONDUCTAS CONSIDERADAS COMO DELITOS FISCALES. 4.2 LA INTERVENCIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES Y JUDICIALES ANTE UN DELITO FISCAL. 4.3 LA CLASIFICACIÓN DE LOS DELITOS FISCALES. 4.4 LA SANCIÓN POR LA COMISIÓN DE UN DELITO FISCAL. 5. CONSIDERACIONES FINALES. 6.. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

En el presente capítulo se analizarán las consecuencias del cumplimiento tardío e incumplimiento de las obligaciones tributarias que el Estado impone, mismas que deben estar previstas en la ley para garantizar la seguridad jurídica de las personas como un Derecho Humano, puesto que las normas jurídicas que establecen cargas a los particulares, así como aquellas que hacen excepción a su cumplimiento, de igual manera las que prevén las infracciones y sanciones deben interpretarse en sentido estricto y aplicarse en ese mismo sentido al caso en concreto.

En el sistema impositivo mexicano tanto el cumplimiento tardío como el incumplimiento de las obligaciones tributarias traen como consecuencia el pago

de accesorios, así como algunas conductas son consideradas por el legislador como infracciones o como delitos fiscales, en ambos casos éstas son sancionadas, las primeras por la autoridad fiscal y las segundas por la autoridad judicial dejando salvo el derecho de la autoridad fiscal para imponer una sanción pecuniaria en todo caso por la infracción cometida.

Es así que, el cumplimiento tardío de la obligación de dar, puede efectuarse espontáneamente lo que traerá como consecuencia el pago de accesorios únicamente por concepto de recargos por mora. Si la obligación sustantiva es cumplida a requerimiento de la autoridad, además de los recargos por mora, deberá pagar una multa formal por cada obligación requerida, considerando los tiempos en que da cumplimiento al requerimiento.

Ante el incumplimiento de la obligación de dar, se sumarán los recargos por mora indiscutiblemente y algunos otros accesorios que conforme a los tiempos y formalidades deban sumarse.

Lo anterior no impide que la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación determine el crédito fiscal que estará integrado además de los impuestos, los recargos por mora, las multas formales (por omisión de la Declaración de impuestos), determinará las multas de fondo por la omisión de pago de los impuestos.

Ante el incumplimiento de pago del crédito fiscal determinado por la autoridad, se realiza por la autoridad fiscal el procedimiento económico coactivo a fin de recuperar el crédito fiscal pendiente de pago, al que se sumarán otra clase de accesorios como los gastos de ejecución.

El cumplimiento tardío de las obligaciones formales, solo traerá consecuencias jurídicas si es descubierto por la autoridad, reprimiendo la conducta mediante la imposición de sanciones pues ésta, se considera infracción. Si se incumple, además le será impuesta otra sanción, puesto que su conducta encuadra en dos supuestos normativos considerados como infracción.

Si la obligación de tolerar se cumple en forma tardía o se incumple, se le impondrá un medio de apremio por desacato a la autoridad fiscal.

Actualmente la legislación tributaria, prevé diversos medios para efectuar el pago de las obligaciones tributarias, entre otros, puede efectuarse mediante cheque, sin embargo puede darse el supuesto que no sea pagadero al momento de presentarlo la autoridad fiscal para su cobro ante la institución bancaria, supuesto en el que como penalización deberá cubrirse una indemnización.

Asimismo se establecerán las condiciones en que incurre el contribuyente al quedar ubicada su conducta en una infracción agravante, para analizar al final las conductas que son consideradas como delitos y aquellas que son sancionadas tanto por la autoridad fiscal y la autoridad judicial.

Se tomarán en consideración los criterios y jurisprudencia creados por los órganos jurisdiccionales.

2. CONSECUENCIAS DEL CUMPLIMIENTO TARDÍO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

2.1 CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO (TARDÍO) MEDIANTE LA ESPONTANEIDAD

[...] La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley.¹

Es decir, la obligación tributaria sustantiva debe cumplirse en tiempo y forma tal como lo prevé la disposición legal o bien:

[...] a falta de disposición expresa el pago deberá realizarse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica: I. Si la contribución se establece por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o recaudación, respectivamente. II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.²

Estos supuestos serán aplicables únicamente cuando la ley que prevé la obligación tributaria de dar, no establece en la norma jurídica expresamente, el tiempo en deba cumplirse.

Si ha transcurrido cuando menos un mes contado a partir de la fecha en que debió haberse cumplido la obligación sustantiva y no se efectuó, ésta deberá actualizarse con motivo de la inflación.

¹ RODRÍGUEZ LOBATO, R., *Derecho Fiscal*, Editorial Oxford, Segunda edición, 2007, México, pág. 125.

² Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 3, consultada el 26 de Junio de 2018.

[...] CONTRIBUCIONES. EL LAPSO PARA CALCULAR SU ACTUALIZACIÓN NO PUEDE SER MENOR A UN MES (INTERPRETACIÓN DE LA PARTE FINAL DEL PÁRRAFO PRIMERO DEL ARTÍCULO 17-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). La disposición contenida en la parte final del primer párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación que se lee como: “Las contribuciones... no se actualizarán por fracciones de mes”, debe ser interpretada en sentido literal y no en el sentido de que el monto mínimo de la actualización deba ser la cantidad correspondiente a un mes, puesto que dicha disposición establece tal indicación atendiendo a la imposibilidad material para realizar el cálculo del factor de actualización por fracciones de mes. Esto es, si por ejemplo la fecha para el cumplimiento de la obligación tributaria fuera el día diecisiete de mayo y el obligado realizara el pago de la contribución el día veintinueve del mismo mes, mediando entre ambas fechas doce días, consecuentemente, la disposición en comento no ofrece la posibilidad de realizar el cálculo del factor de actualización en atención a que de conformidad con el párrafo primero del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, coincidiría el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes anterior al más reciente, con el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más antiguo, que en todo caso sería el mes de abril; consecuentemente, ello llevaría a que se realizara una división que daría como resultado la unidad, y conllevaría a que para algunos casos se pudiera aplicar la actualización y para otros no, como el del ejemplo. Consecuentemente, no puede arribarse a la conclusión de que la intención del legislador federal haya sido la de establecer un caso de aplicación desigual para aquellas personas que incumplieran con el entero en las fechas señaladas por las disposiciones legales respectivas, sino que, muy por el contrario, de una sana interpretación de dicha disposición se advierte que el legislador federal tuvo como intención la aplicación constante y sin excepción de la disposición legal en estudio, postulando que para todos aquellos casos en los cuales el retraso en el entero de las contribuciones fuese menor a un mes calendario, no debe operar la actualización. Luego entonces, el cálculo del factor de actualización sólo será posible a partir del primer mes completo que se cumpla después de la fecha del incumplimiento del entero de la obligación tributaria.

NOVENOTRIBUNALCOLEGIADOENMATERIAADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 119/2002. Casa Plarre, S.A. de C.V. 5 de junio de 2002.
Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario:
Jorge C. Arredondo Gallegos.³

La legislación fiscal mexicana la prevé al disponer:

[...] cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro de los plazos fijados por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe...⁴

Así también señala:

[...] El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como las devoluciones al fisco federal, se actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.⁵

³ Novena Época, Registro 186046, Tribunales Colegiados de Circuito del Poder Judicial de la Federación, Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Septiembre de 2002, materia Administrativa, Tesis I.9o.A.60 A, Página: 1344

⁴ Artículo 21 Párrafo Primero, del Código Fiscal de la Federación vigente, http://www.diputados.gob.mx/Leyes-Biblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 26, consultada el 26 de Junio de 2018.

⁵ Artículo 17-A Párrafo Primero, del Código Fiscal de la Federación vigente, http://www.diputados.gob.mx/Leyes-Biblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 13, consultada el 26 de Junio de 2018.

Llevando para tal efecto el Instituto Nacional de Estadística y Geografía una cotización de precios sobre diversos artículos en varios lugares del país, tal como lo dispone el “artículo 20 Bis, del Código Fiscal de la Federación vigente”,⁶ una vez obtenido el índice inflacionario se obtiene el factor de actualización tal como lo dispone el primer párrafo del artículo 17-A del mismo código, “dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo”.⁷ A fin de determinar el factor se utilizará hasta las diezmilésimas, tal como lo concluye el mismo párrafo señalado. El órgano de difusión será el Diario Oficial de la Federación quien lo publicará “dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda”.⁸ En la práctica generalmente se publica entre el día 8, 9 o 10. La actualización es inherente a la contribución o aprovechamiento.

⁶ El Índice Nacional de Precios al Consumidor a que se refiere el segundo párrafo del artículo 20 de este Código, que calcula el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, se sujeta a lo siguiente: I. Se cotizarán cuando menos los precios en 30 ciudades, las cuales estarán ubicadas en por lo menos 20 entidades federativas. Las ciudades seleccionadas deberán en todo caso tener una población de 20,000 o más habitantes, y siempre habrán de incluirse las 10 zonas conurbadas o ciudades más pobladas de la República. II. Deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos 1000 productos y servicios específicos agrupados en 250 conceptos de consumo, los cuales abarcarán al menos 35 ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía. III. Tratándose de alimentos las cotizaciones de precios se harán como mínimo tres veces durante cada mes. El resto de las cotizaciones se obtendrán una o más veces mensuales.

IV. Las cotizaciones de precios con las que se calcule el Índice Nacional de Precios al Consumidor de cada mes, deberán corresponder al período de que se trate. V. El Índice Nacional de Precios al Consumidor de cada mes se calculará utilizando la fórmula de Laspeyres. Se aplicarán ponderadores para cada rubro del consumo familiar considerando los conceptos siguientes: Alimentos, bebidas y tabaco; ropa, calzado y accesorios; vivienda; muebles, aparatos y enseres domésticos; salud y cuidado personal; transporte; educación y esparcimiento; otros servicios.

El Instituto Nacional de Estadística y Geografía publicará en el Diario Oficial de la Federación las entidades federativas, zonas conurbadas, ciudades, artículos, servicios, conceptos de consumo y ramas a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, así como las cotizaciones utilizadas para calcular el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

⁷ Artículo 17-A Párrafo Primero, del Código Fiscal de la Federación vigente, http://www.diputados.gob.mx/Leyes-Biblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 13, consultada el 26 de Junio de 2018.

⁸ Artículo 20 parte final del Segundo Párrafo, del Código Fiscal de la Federación, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 23, consultada el 26 de Junio de 2018.

Al respecto de tomar en consideración el mes anterior al más reciente del periodo y el mes anterior al más antiguo, los órganos jurisdiccionales lo han precisado:

[...] ACTUALIZACIÓN DE CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS O DEVOLUCIONES A CARGO DEL FISCO FEDERAL. SIGNIFICADO DE LA EXPRESIÓN “MES ANTERIOR AL MÁS RECIENTE” DEL PERIODO, CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 17-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El artículo citado establece que el factor para la actualización de las contribuciones, aprovechamientos o devoluciones a cargo del fisco federal, se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. La expresión “mes anterior al más reciente” debe entenderse, conforme a su significación gramatical, a la evolución del precepto y a la finalidad del sistema de actualización, en el sentido de que el “mes más reciente” es el último del periodo, el que transcurre al momento de la actualización, y “mes anterior al más reciente” es el anterior al en que se realiza la actualización, lo que permite que la contribución actualizada tenga el valor lo más real posible al momento en que se paga. Además, estimar lo contrario, esto es, que el “mes más reciente” es el último concluido y el “anterior” uno antes de éste, conllevaría a que la actualización correspondiente se efectuara con un Índice Nacional de Precios al Consumidor de dos meses atrás al en que se realiza la actualización, con lo que el sistema de actualización no cumpliría sus fines, en tanto que la cantidad a cubrir no tendría un valor real al momento del pago.

Contradicción de tesis 45/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Tercero, ambos en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 4 de junio de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Javier Arnaud Viñas.

Tesis de jurisprudencia 85/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del once de junio de dos mil cuatro.⁹

Cuando se satisface esta obligación tributaria fuera del tiempo previsto por la ley pero su cumplimiento es espontáneo en virtud de mediar la voluntad del sujeto pasivo, trae como consecuencia el pago del accesorio como los recargos por mora,

⁹ Novena Época, Registro 181236, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, julio de 2004, materia Administrativa, 2a./J. 85/2004, Página: 208.

“por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno”.¹⁰ Al considerarse que se causa daños y perjuicio al Estado por no efectuarse el entero de la contribución en tiempo, ya que éste tiene presupuestado aplicarlo, y ante tal circunstancia se ve imposibilitado para ejercerlo.

[...] Presutti enseña que el recargo es equivalente al tributo, o a una fracción, o a un múltiplo de él y representa un resarcimiento hacia el Erario, por la falta o retardo del pago del tributo y, en consecuencia, puede coexistir con las sanciones propiamente dichas.¹¹

Los recargos por mora se generan porque el pago no se realiza en forma oportuna y como consecuencia el Estado materialmente se ve sin posibilidad alguna de aplicar el recurso.

Los recargos se calcularán una vez efectuada la actualización de la obligación sustantiva en el supuesto que haya transcurrido cuando menos un mes. Se calculan aplicando una tasa mensual, que “los recargos de 2004 a 2017 fueron de 1.13% por mora”,¹² para cada uno de los meses el ejercicio fiscal de 2018, será de 1.47% de recargos por mora.

En tanto no prescriba la obligación tributaria sustantiva se actualizará y sumarán los recargos por mora.

Por lo tanto si la obligación se cumple extemporáneamente el sujeto pasivo deberá actualizarla y además sumar recargos, puesto que para la suma de los recargos basta con que la obligación se cumpla al día siguiente del vencimiento; así lo hará constar en su declaración que al efecto presente. Lo anterior es susceptible a una revisión por parte de la autoridad fiscal competente.

[...] **RECARGOS FISCALES POR MORA. LOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS CONSAGRADOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN.**

El artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación determina que los recargos y sanciones son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de

¹⁰ Artículo 21, Párrafo Primero, del Código Fiscal de la Federación http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 26, consultada el 26 de junio de 2018.

¹¹ LOMELÍ CERESO, M., *Derecho Fiscal represivo*, Editorial Porrúa, S. A. de C. V., Tercera edición, 1998, México, págs. 174 y 175

¹² http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tablas_indicadores/Paginas/tasas_de_recargos.aspx, consulta 26 de junio de 2018.

éstas, de lo que deriva que los recargos por mora, regulados por el artículo 21 del código citado, están sujetos a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; sin embargo, en atención a que para analizar la constitucionalidad de los citados recargos por mora, tales principios no deben apreciarse como si se tratara de contribuciones, pues en materia de recargos se cumplen de manera especial, ya que deben considerarse elementos esencialmente iguales a los que corresponden para la determinación de intereses o réditos, tales como: a) el monto de la cantidad adeudada en concepto de crédito fiscal principal, b) el lapso de la mora, y c) los tipos de tasa de interés manejados o determinados durante la mora. En consecuencia, el artículo 21 del mencionado código, no viola los principios constitucionales de referencia, pues el hecho de que exista un sistema de actualización de contribuciones y otro diferente para los recargos, no evidencia la inequidad de dicho numeral, ya que con la actualización de las contribuciones no se pretende establecer un valor real en términos cifrados, sino económicos, con respecto al monto de éstas, mientras que con los recargos se busca indemnizar al fisco por el retardo del contribuyente en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales de pago, por lo que no es verdad que se trate de una misma situación regulada con dos reglas distintas, sino más bien, de dos situaciones diferentes, regidas por normas diversas, y cuya distinción es evidente si se analizan las características de uno y otro caso; además, el sistema de recargos fiscales se aplica a todos los contribuyentes por igual siempre que incurran en mora, motivo por el cual no se transgrede el principio de equidad tributaria.

Amparo en revisión 450/2001. Alfaro, Pérez, Vite y Asociados, S.C. 25 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Emmanuel G. Rosales Guerrero.

Amparo directo en revisión 315/2003. Campak, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 2003. Unanimidad de cUATro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: J. Fernando Mendoza Rodríguez.

Amparo directo en revisión 377/2004. Impulsora Mexicana de Bienes Raíces, S.A. de C.V. 10 de septiembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Mara Gómez Pérez.

Amparo directo en revisión 545/2005. Oleofinos Mexicanos, S.A. de C.V. 10 de junio de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: J. Fernando Mendoza Rodríguez.

Amparo directo en revisión 1929/2008. Gruma, S.A. de C.V. 28 de enero de 2009. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Arnulfo Moreno Flores. Tesis de jurisprudencia 33/2009. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticinco de marzo de dos mil nueve.¹³

Con lo anterior se precisa la constitucionalidad de los recargos por mora, puesto que si bien los recargos se determinan aplicando una tasa única a la contribución actualizada en su caso, la proporcionalidad se da en relación con la cantidad a la cual se sumará la tasa o tasas que procedan conforme a los meses de mora.

Por otra parte tratándose del cumplimiento tardío pero espontáneo de la obligación formal, como la presentación de la declaración de impuestos a través de los medios electrónicos, no traerá consecuencia jurídica alguna, puesto que media la voluntad del sujeto pasivo para cumplir con la formalidad.

Al darse mediante la espontaneidad el cumplimiento de la obligación aun considerándose efectuada de manera extemporánea no existe obligación de tolerar alguna que deba cumplirse en este supuesto, puesto que la conducta del sujeto pasivo tiene la característica que es espontánea, tal como lo dispone el primer párrafo del “artículo 73, del Código Fiscal de la Federación vigente”,¹⁴ motivo por el cual la autoridad fiscal no deberá imponerle sanción alguna, puesto que no se ubica en el supuesto normativo de la infracción.

2.2 CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

2.2.1 A REQUERIMIENTO DE LA AUTORIDAD FISCAL

Como se ha precisado el sujeto pasivo conforme a la legislación fiscal federal, debe dar cumplimiento en tiempo y forma a las obligaciones tributarias sustantivas y formales, una vez vencido el término, la autoridad fiscal estará en condiciones de exigir las. Lo anterior lo realizará cuidando que no caduquen sus facultades.

¹³ Novena Época, Registro 167402, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, Constitucional, Administrativa, 2a./J. 33/2009, Página: 722.

¹⁴ Artículo 73. No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. ... http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 104, consulta 26 de Junio de 2018.

Debido a lo extenso de la clasificación de las infracciones, se verán únicamente las que se vinculan con la obligación sustantiva.

Para tal efecto la autoridad fiscal lleva a cabo el Programa de vigilancia de obligaciones fiscales, mediante la notificación del requerimiento le exigirá al sujeto pasivo, acredite su cumplimiento dentro del término de 15 días, hasta tres requerimientos se notificarán a fin de exigir las mismas obligaciones, tal como lo dispone la primera fracción del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación vigente, “I. ...y requerir hasta en tres ocasiones la presentación del documento omitido otorgando al contribuyente un plazo de quince días para el cumplimiento de cada requerimiento...”¹⁵

Dicho programa lo implementa conforme al padrón de contribuyentes omisos que tiene como procedimiento control en su sistema, puesto que para la autoridad fiscal son infractores, automáticamente su conducta indebida encuadra en una infracción conforme lo dispone la legislación fiscal mexicana, salvo prueba en contrario, ya que el contribuyente puede dar cumplimiento hasta antes que se le notifique y se considerará espontáneo su cumplimiento, hasta el extremo de estar en el lapso entre la cita de espera y la notificación.

En relación con esta conducta prevista como infracción puede encuadrar en cualquiera de las cuatro primeras fracciones del artículo 81, del Código Fiscal de la Federación vigente, mismas que enseguida se analizan solamente las primera cuatro fracciones:

La primera fracción es considera conducta indebida al no cumplir con la obligación entre otras, de la presentación de las declaraciones de impuestos conforme lo disponga la ley o en el supuesto que se presenten éstas a requerimiento de la autoridad fiscal. Asimismo es considerada infracción incumplir con el requerimiento, ya sea porque se cumpla fuera del término o no hacerlo. Esta infracción se configura al momento en que a la autoridad le consta el incumplimiento de la obligación tributaria.

También es considerada infracción conforme a lo que dispone en su fracción II de dicho precepto, la presentación de una declaración cuyo contenido no es el verídico o se presenta sin la formalidad dispuesta. Desde luego esta conducta indebida queda tipificada al momento en que la autoridad fiscal receptiona y verifica el contenido de la declaración.

En relación con la conducta prevista en la fracción III, se refiere a todos aquellos pagos de contribuciones que se efectúan sin la presentación de una declaración, la cual queda sujeta en todo caso, a la omisión del cumplimiento de pago de manera espontánea.

¹⁵ Artículo 41 parte de la Fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 65, consulta 26 de Junio de 2018.

Y la fracción IV, que se refiere a la falta de pago de las obligaciones que se cumplen mediante declaraciones provisionales.

Las anteriores conductas consideradas como infracciones, tienen como condicionante que sean descubiertas por la autoridad fiscal.

Asimismo es importante señalar que, una vez que la autoridad fiscal notifica el requerimiento de obligaciones omitidas y el contribuyente no haya dado cumplimiento espontáneo a éstas, se hará acreedor a una sanción por cada una de las obligaciones omitidas, sin considerar siquiera haya surtido efectos o no aquella. Al efecto el alto tribunal de justicia de la nación ha emitido su criterio al respecto:

[...] MULTAS DERIVADAS DE INFRACCIONES A QUE SE REFIERE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 81 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO RESULTA APLICABLE LA HIPÓTESIS PREVISTA EN EL PÁRRAFO PRIMERO DE LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 75 DEL MISMO ORDENAMIENTO LEGAL.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 367/2010 (*), de la cual derivó la jurisprudencia 2a./J. 206/2010 (**), determinó que los supuestos previstos en la fracción I del artículo 81 del Código Fiscal de la Federación son perfectamente distinguibles entre sí y pueden dar lugar a infracciones diversas, tales como no presentar declaraciones, presentarlas a requerimiento de las autoridades fiscales o cumplir con tales requerimientos fuera de los plazos señalados. De ahí que cuando se impongan multas derivadas de las infracciones a que se refiere la citada fracción I, no resulta aplicable el párrafo primero de la fracción V del artículo 75 del ordenamiento aludido, que prevé la obligación de la autoridad fiscal de imponer una sola multa cuando con motivo de un solo acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales sancionables en lo particular, ya que se trata de hipótesis distintas a la que sucede cuando en diversos actos u omisiones se configuren infracciones diversas.

Contradicción de tesis 80/2015. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero del Décimo Sexto Circuito, Cuarto del Segundo Circuito y Cuarto del Tercer Circuito, todos en Materia Administrativa. 24 de junio de 2015. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Irma Gómez Rodríguez.

Tesis y/o criterios contendientes:

Tesis II.4o.A.37 A (9a.), de rubro: “MULTA POR INFRACCIÓN AL ARTÍCULO 81, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA

FEDERACIÓN. SÓLO SE APLICARÁ LA QUE RESULTE MAYOR, AUN CUANDO LA AUTORIDAD ESTIME ACTUALIZADA MÁS DE UNA DE LAS HIPÓTESIS ESTABLECIDAS EN EL CITADO PRECEPTO, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 75, FRACCIÓN V, DEL MISMO ORDENAMIENTO.”, aprobada por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro I, Tomo 3, octubre de 2011, página 1659, El criterio sustentado por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver el amparo directo 481/2012, y el diverso sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, al resolver el amparo directo 477/2014. Tesis de jurisprudencia 110/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del ocho de julio de dos mil quince.

Nota: (*) La parte conducente de la ejecutoria relativa a la contradicción de tesis 367/2010 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, abril de 2011, página 807.

(**) La tesis de jurisprudencia 2a./J. 206/2010 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, febrero de 2011, página 774, con el rubro: “MULTA POR CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES EN VIRTUD DE REQUERIMIENTO PREVIO DE LA AUTORIDAD FISCAL. SU FUNDAMENTACIÓN.”

Esta tesis se publicó el viernes 14 de agosto de 2015 a las 10:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 17 de agosto de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.¹⁶

Esto viene a aclarar que, cuando la autoridad fiscal lleva a cabo el programa de vigilancia de obligaciones fiscales y exige la presentación de dos obligaciones omitidas, independientemente se debieron haber cumplido en el mismo periodo o periodos diferentes, si han sido requeridas y no se han cumplido se impondrá una sanción por cada una sea por cumplimiento extemporáneo o sea también por cumplimiento fuera del término previsto en el requerimiento o bien porque

¹⁶ Décima Época, número de registro: 2009732, Segunda Sala, Jurisprudencia, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 21, Agosto de 2015, Tomo I, materia Administrativa, Tesis: 2a./J. 110/2015 (10a.), Página: 1008

permanece en la omisión. Es decir, puede hacerse acreedor a una o dos sanciones por una misma obligación.

Al incurrir el contribuyente en alguna de las infracciones previstas en el artículo 81 del Código Fiscal de la Federación vigente, se le impondrá la sanción o sanciones correspondientes previstas en el artículo 82, del Código Fiscal de la Federación vigente, en relación con lo explicado, serán las siguientes:

En lo referente a las infracciones previstas en la fracción I, se impondrán sanciones conforme se dé cada supuesto:

[...] a) De \$1 400.00 a \$17 370.00, tratándose de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas. Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquélla, declarando contribuciones adicionales, por dicha declaración también se aplicará la multa a que se refiere este inciso. b) De \$1 400.00 a \$34 730.00, por cada obligación a que esté afecto, al presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento. c)... d) De \$14 230.00 a \$28 490.00, por no presentar las declaraciones en los medios electrónicos estando obligado a ello, presentarlas fuera del plazo o no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentarlas o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos. e) De \$1 430.00 a \$4 560.00, en los demás documentos. Respecto de la señalada en la fracción II: a) De \$1 040.00 a \$3 470.00, por no poner el nombre o domicilio o ponerlos equivocadamente, por cada uno. b) De \$30.00 a \$90.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente en la relación de clientes y proveedores contenidas en las formas oficiales. c) De \$190.00 a \$340.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente. Siempre que se omita la presentación de anexos, se calculará la multa en los términos de este inciso por cada dato que contenga el anexo no presentado. d) De \$700.00 a \$1 730.00, por no señalar la clave que corresponda a su actividad preponderante conforme al catálogo de actividades que publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, o señalarlo equivocadamente. e) De \$4 260.00 a \$14 230.00, por presentar medios electrónicos que contengan declaraciones incompletas, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales. f) De \$1 260.00 a \$3 770.00, por no presentar firmadas las declaraciones por el contribuyente o por el representante legal debidamente acreditado. g) De \$630.00 a \$1 710.00, en los demás casos. III. De \$1 400.00 a \$34 730.00, tratándose de la señalada en la fracción III, por cada requerimiento. IV. De \$17 370.00 a \$34 730.00, respecto de la señalada

en la fracción IV, salvo tratándose de contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, estén obligados a efectuar pagos provisionales trimestrales o cuatrimestrales, supuestos en los que la multa será de \$1 730.00 a \$10 410.00.¹⁷

Para mayor entendimiento se expone un ejemplo: al contribuyente A, la autoridad fiscal le notifica un requerimiento de obligaciones omitidas, mediante el cual le exige acredite el cumplimiento de la obligación consistente en la presentación de la declaración mensual del Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado por los periodos de mayo y junio, el cual conforme a la disposición legal debió presentar del 1 al 17 del mes siguiente al periodo que corresponde. Ante tal supuesto el contribuyente pudo haber adoptado cualquiera de las siguientes conductas:

1° Las obligaciones requeridas previamente ya la había cumplido el sujeto pasivo, solventa el requerimiento ante la autoridad fiscal dentro del término y no incurre en infracción, en cambio si, aun habiendo cumplido las obligaciones antes de la notificación del requerimiento no lo solventa, su conducta se ubica en infracción, tácitamente se entenderá que se encuentra omiso, pues su obligación es acreditar su cumplimiento y máxime que se dio en forma espontánea; ante tal supuesto se le impondrá una sanción por cada obligación no declarada y además por incumplimiento al requerimiento.

2° Las obligaciones se cumplen a requerimiento de la autoridad fiscal dentro del término, en este supuesto a la autoridad le consta el incumplimiento espontáneo puesto que el cumplimiento se da extemporáneo y a requerimiento de la autoridad, aquí se configura la infracción. Ante la conducta descrita el sujeto pasivo se hace acreedor a una sanción por cada obligación no declarada.

3° El sujeto pasivo da cumplimiento a las obligaciones requeridas fuera del término de los 15 días que señala el requerimiento, por lo que además que se acredita el cumplimiento extemporáneo de la obligación, incumple con acreditarlas dentro del término que le dio conforme a lo que le ha señalado el referido documento. En este supuesto al sujeto pasivo se le impone una sanción por cada obligación no declarada y además se le impone una sanción por presentar la declaración fuera del plazo señalado en el requerimiento.

4° Aún con la notificación del requerimiento de obligaciones omitidas, el sujeto pasivo se mantiene totalmente pasivo, no da cumplimiento ni en fecha posterior una vez transcurrido el término de los 15 días, es decir continúa omiso

¹⁷ Artículo 82 Fracciones I, II, III y IV, del Código Fiscal de la Federación vigente, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 112 y 113, consulta 26 de Junio de 2018.

ante la autoridad fiscal. Ante esta actitud inactiva, la autoridad fiscal además de imponerle una sanción por cada obligación no declarada, le impondrá una por incumplimiento (al requerimiento), es decir por no atender lo requerido.

Una vez descritas las sanciones que serán impuestas por las obligaciones tributarias incumplidas, debe señalarse que, estas cantidades se van actualizando en los términos que lo dispone el artículo 17-A del multicitado ordenamiento legal, las que serán publicadas en la Resolución Miscelánea fiscal, cuando ello ocurra. Por eso es preciso destacar que la sanción que se le imponga, será aquella que se encuentre vigente al momento que le fue requerida la obligación y descubierta por la autoridad fiscal y no la que se encuentre al momento en el que la autoridad fiscal le imponga la multa.

De lo anterior se concluye que, tratándose del incumplimiento de las obligaciones tributarias directamente vinculadas con las sustantivas, el legislador reprime la conducta indebida del sujeto pasivo, mediante las imposiciones de sanciones, cuando la autoridad fiscal vigila el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas.

Queda a salvo el derecho de audiencia que puede ejercer el sujeto pasivo, mismo que lo hará valer posteriormente a la notificación de la determinación de la sanción, a fin de hacer valer los agravios que le causa la imposición de la misma, presentando algún procedimiento de impugnación previsto en la legislación fiscal mexicana.

2.2.2 DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

La autoridad fiscal al ejercer algún procedimiento de fiscalización será la competente para determinar impuestos omitidos o diferencia de estos, así como su actualización, recargos por mora y multas por infracciones a las disposiciones legales. Estos procedimientos puede llevarlos ya sea mediante una visita domiciliaria, una revisión de gabinete o un dictamen.

La autoridad fiscal al ejercer la facultad dentro de un marco legal, la resolución administrativa mediante la cual determina el crédito fiscal al sujeto pasivo pone el punto final al procedimiento realizado, lo deberá cuantificar dentro del término previsto en el Párrafo Primero del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación vigente, puesto que debe notificarla dentro del término que no exceda de los seis meses:

[...] contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código.¹⁸

¹⁸ Artículo 50 Párrafo Primero, del Código Fiscal de la Federación vigente, http://www.diputados.gob.mx/Leyes-Biblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 76, consulta 26 de Junio de 2018.

La primera fracción aludida considera aquel término, después fenecidos los 20 días para desvirtuar los hechos u omisiones o bien para corregir su situación fiscal, mismo que puede ampliarse por quince días más si la revisión se ha efectuado en más de un ejercicio fiscal o fracción de éste. En tanto la segunda fracción se refiere cuando la revisión consiste en informes, datos, documentos o la contabilidad está relacionada con los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes considerados para fines fiscales como empresas multinacionales así como para la aplicación de métodos que éstas realizan, el plazo será de dos meses pudiéndose ampliar un mes a petición del propio contribuyente.

El crédito fiscal estará integrado por los conceptos siguientes: impuestos omitidos o diferencia de impuestos así como su actualización, los recargos por mora y en virtud de configurarse su conducta en infracción se hará acreedor a una multa formal por cada una de las obligaciones omitidas, así como también una multa por la omisión de pago de cada impuesto en este caso serán impuestas las denominadas de fondo por incumplimiento de la obligación sustantiva, más adelante se explicará dentro de la clasificación de las sanciones, aquellas que son denominadas de fondo.

No obstante que la autoridad fiscal notifique la determinación del crédito fiscal, el contribuyente está en su derecho de impugnarla.

Con el propósito que haga valer su derecho de audiencia, el legislador ha previsto en la norma jurídica que cuenta con un término de 30 días hábiles contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos, conforme lo prevé el artículo 65 y 121, para pagar, impugnar o garantizar la resolución administrativa mediante la cual se determina el crédito fiscal.

Concluido el término señalado en el párrafo anterior, además de la actualización y recargos que se seguirán generando hasta que efectivamente el sujeto pasivo realice el cumplimiento de pago, las multas se actualizarán por el periodo comprendido desde que debió pagar y no paga hasta que efectivamente lo hace, tal como ha quedado previamente explicado.

2.2.3 OMISIÓN EN EL PAGO DEL CRÉDITO FISCAL

Al concluir el término para que el sujeto pasivo a quien la autoridad fiscal impuso una obligación sustantiva mediante resolución administrativa, una vez que queda firme, se vuelve exigible, motivo por el cual la autoridad que es competente en materia de recaudación, tiene la facultad para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución y así recuperar del crédito fiscal, previendo que dicha obligación no se extinga por la prescripción, que conforme a la legislación fiscal mexicana es de 5 años y se interrumpe con cada gestión de cobro, tal como lo dispone el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Ante tal circunstancia el sujeto pasivo además deberá cubrir los gastos de ejecución por la ejecución de los actos administrativos dentro del procedimiento en mención, conforme lo dispone el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación vigente, que dice:

[...] cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican: I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del Artículo 151 de este Código. II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los Artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código. III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal. Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a \$430.00, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito. En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de \$67 040.00. Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V, de este Código, que comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones, de cancelaciones o de solicitudes de información, en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios, los devengados por concepto de escrituración y las contribuciones que origine la transmisión de dominio de los bienes inmuebles enajenados o adjudicados a favor de la Federación en los términos de lo previsto por el artículo 191 de este Código, y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen a los bienes que sean objeto de remate. Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación. Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán al establecimiento de un fondo revolvente para gastos de cobranza, para programas de fomento con el público en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales,

para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines. El destino de estos ingresos será con independencia del presupuesto que tengan asignado las autoridades fiscales federales. Cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo, y éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.¹⁹

Los gastos de ejecución son accesorios de las contribuciones, que se cuantifican con base en el monto total del crédito fiscal conforme al momento en que se ejecuta el acto administrativo. Es decir, por ejemplo, si a la fecha en que se inicia el procedimiento el monto total es de \$100 000.00 se generará la cantidad equivalente al 2% por concepto de gastos de ejecución, \$2 000.00, esto independientemente del momento en el que se recuperen los gastos de ejecución.

Ahora bien conforme a la legislación fiscal mexicana el procedimiento en ciertas circunstancias puede iniciar con la ejecución de dos actos administrativos que se dan en forma simultánea como el Requerimiento de Pago y el Embargo, será procedente únicamente un gasto de ejecución, tal como lo define el segundo párrafo del artículo 95, del Reglamento del Código que lo prevé.

En relación con la cantidad mínima y máxima que prevé la norma jurídica, dichas cantidades mediante la resolución miscelánea se dan a conocer a través del Diario Oficial de la Federación cuando estas se hayan actualizado. Entrando en estos parámetros los gastos de ejecución se determinarán conforme al momento en el que se hayan generado al ejecutar el acto administrativo por el cual proceden estos.

También se genera la obligación de pagar gastos de ejecución cuando se hace exigible mediante el procedimiento administrativo de ejecución un crédito fiscal en el que se haya embargado precautoriamente bienes así como también se haya garantizado un crédito fiscal mediante el embargo en la vía administrativa siempre y cuando se haya trabado embargo sobre dicho bienes, puesto que el artículo 150 del citado código, expresamente dispone que cuando se lleve a cabo el procedimiento para hacer exigible el crédito, será hasta entonces que se genere el gasto de ejecución. La norma jurídica es clara al prever los gastos de ejecución solamente por el acto administrativo representativo de la etapa del mismo, puesto que interpretado a *contrario sensu*, la ampliación de embargo, revocación de depositario, notificación a terceros acreedores, notificación de la base para la enajenación, entre otros, no los generan, pues de ser así, resultaría por demás

¹⁹ Artículo 150, del Código Fiscal de la Federación vigente, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 161 y 162, consulta 27 de Junio de 2018.

oneroso para el sujeto pasivo la realización por parte de la autoridad fiscal la ejecución de este procedimiento económico coactivo.

En lo referente a los gastos de ejecución extraordinarios, se cobran única y exclusivamente en la cuantía que significa el gasto, así por ejemplo, si se requiere la contratación de un camión que transporte la mercancía embargada, los gastos de ejecución extraordinarios serán en la cantidad que genere dicho costo y será a cargo del sujeto pasivo en la misma medida.

2.2.4 DEL PAGO DE LA OBLIGACIÓN SUSTANTIVA MEDIANTE CHEQUE

La legislación fiscal mexicana dispone que:

[...] se aceptará como medio de pago de las contribuciones y aprovechamientos, los cheques del mismo banco en que se efectúe el pago, la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, así como las tarjetas de crédito y débito, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1 924 820.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$329 970.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, tarjetas de crédito y débito o cheques personales del mismo banco, siempre que en este último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezca el Reglamento de este Código. Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.²⁰

Una vez transcrita la norma jurídica, pareciera que la autoridad fiscal tiene la certeza de la recepción del pago que mediante cheque efectúe el sujeto pasivo para cumplir con la obligación sustantiva de las contribuciones, sin embargo hay cierta probabilidad para hacerlo pagadero a la autoridad fiscal, esto será cuando se encuentre ante el supuesto de que no puede ser posible su pago, por alguna circunstancia que pudiera ser imputable al sujeto pasivo.

²⁰ Artículo 20 Séptimo Párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente, http://www.diputados.gob.mx/Leyes-Biblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 23, consulta 27 de Junio de 2018.

Ante la negativa de serle pagadero el cheque a la autoridad fiscal, el sujeto pasivo deberá pagar además del monto del cheque, el accesorio denominado indemnización por los daños y perjuicios que se le ocasionan al erario público, tal como lo dispone el séptimo párrafo de la legislación fiscal federal:

[...] El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere.²¹

Esto trae como consecuencia que en tanto el sujeto pasivo de la obligación sustantiva que pretendió pagar mediante cheque que finalmente no fue pagadero a la autoridad fiscal, tenga que pagar la indemnización a dicha autoridad así como la cantidad total a la cual se expidió el cheque, independientemente de la cantidad que deba pagar a la institución bancaria, expuesto el contribuyente al inicio del procedimiento administrativo de ejecución, si no acredita que fueron circunstancias ajenas lo que impidieron el pago del cheque a la autoridad fiscal, por lo que entonces se verá obligado a pagar los gastos de ejecución cuando lo haga exigible aquella mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

3. INFRACCIONES

3.1 DEFINICIÓN DE INFRACCIÓN

Por infracción se entiende “toda transgresión o incumplimiento de una ley que debe ser sancionada”.²² Se considera una conducta diferente a la que prevé la ley para que se cumpla, una conducta indebida.

²¹ Artículo 21 Séptimo Párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente, http://www.diputados.gob.mx/Leyes-Biblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 23, consulta 27 de junio de 2018.

²² RODRÍGUEZ LOBATO, R., Derecho Fiscal, Editorial Oxford, Segunda edición, 2007, México, pág. 184.

“Toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular”.²³ Una de las características de la ley es que es coercitiva, es decir la norma jurídica propicia un imperativo para que el sujeto pasivo cumpla una obligación, en caso contrario quedaría a la libertad de las personas cumplir o no dicha norma.

En el sistema fiscal mexicano la figura jurídica de la infracción está condicionada a que sea la autoridad fiscal a quien le conste el incumplimiento de la norma jurídica, por lo que no es suficiente el incumplimiento de la misma por parte de sujeto obligado. Así la autoridad fiscal deberá actuar de manera dinámica a fin de determinar las infracciones.

[...] para que exista una infracción es necesario que se considere lo siguiente:

La conducta: Es la manifestación de voluntad que mediante acción produce un cambio en el mundo exterior, o que por no hacerlo que esta, deja sin modificar ese mundo externo, es ante todo, una conducta humana.

La tipicidad: Es la manifestación de voluntad que mediante acción produce un cambio en el mundo exterior, o que por no hacerlo que esta, deja sin modificar ese mundo externo, es ante todo, una conducta humana.

La antijuricidad: Significa que la conducta manifestada es contraria a lo que se establece las disposiciones fiscales, contradicción entre la conducta y el derecho.

La culpabilidad: Para ser culpable un sujeto precisa que antes sea imputable. La culpabilidad es el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto. Tanto el error como la ignorancia pueden constituir causas de inculpabilidad.

La punibilidad: Significa que exista una pena o sanción prevista por la ley correspondiente a la conducta infractora.²⁴

La autoridad administrativa será la que determine si la conducta del sujeto obligado encuadra en un supuesto normativo considerado como infracción que tendrá una sanción pecuniaria. Para Villegas Basavilbazo, la potestad sancionadora de la Administración, es una de las facultades propias de los poderes estatales que la misma Administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa. Esas potestades son las siguientes: reglamentaria, imperativa, sancionadora, ejecutiva y jurisdiccional. De acuerdo con dicho autor, la potestad sancionadora,

²³ MARGÁIN MANAUTOU, E., *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, S. A., Decimosegunda edición, 1996, México, pág. 327.

²⁴ http://moodle2.unid.edu.mx/dts_cursos_md/lic/CF/BF/S09/BF09_Lectura.pdf, consulta 25 de septiembre de 2016.

que comprende la correctiva y la disciplinaria, es un complemento de la potestad imperativa, ya que ésta sola sería insuficiente para asegurar el cumplimiento de órdenes y mandatos, siendo indispensable la coerción, que se traduce en sanciones correctivas y disciplinarias.

[...] El ejercicio de esta potestad represiva revela, una vez más, la quiebra del principio de separación de poderes, concebido en forma rígida e inflexible... en realidad, la potestad sancionadora radica en la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las acciones u omisiones antijurídicas... En cuanto al ejercicio de la potestad correctiva cuya finalidad tiene por objeto asegurar el orden público y garantizar la integridad física de las personas y de las cosas, la moral y la economía públicas, por medio de limitaciones a la libertad individual, su examen correspondiente al estudio del poder de policía, considerado como la facultad jurídica de la Administración pública de “ejercer coactivamente su autoridad con el fin de regular el uso de la libertad y promover el bienestar general.”²⁵

En general una norma jurídica es creada por el legislativo para que sea cumplida, por lo tanto debe cumplirse en el mismo sentido de su creación, de tal manera que cuando el sujeto pasivo de la obligación no la cumple, la autoridad competente está facultada para exigir su cumplimiento.

3.2 CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES

Clasificación teórica:

[...] por la afectación al orden jurídico existente. Tomando en cuenta la manera en que la conducta del sujeto afecte al orden jurídico en un lugar y momento determinado, las infracciones se pueden clasificar en infracciones de daño y de peligro. Las primeras son las que se presentan cuando no se cubre una contribución total o parcial, es decir, con estricto apego a la norma sustantiva aplicable. Por su parte las infracciones de peligro existen cuando una persona no cumple con sus deberes formales, ya sea de hacer, no hacer o tolerar, por ejemplo cuando omite el deber de presentar los avisos o informes que prescriban los ordenamientos fiscales.

Por el impacto susceptible de ser producido. En este grupo las infracciones fiscales se pueden clasificar en graves y leves. Las primeras son aquellas en las que la conducta del sujeto afecta de una manera importante las características y cuantía de su obligación, produciendo en perjuicio del fisco un daño o un

²⁵ LOMELÍ CERESO, M., *Derecho Fiscal Represivo*, Editorial Porrúa, S. A. de C. V., Tercera edición, 1998, México, pág. 28.

riesgo de significativas consecuencias. Ejemplo de este tipo de infracciones sería la omisión de una suma considerable de contribuciones... Por su parte las infracciones leves son las que no producen impactos considerables ni de importantes consecuencias para la hacienda pública o para el orden jurídico existente. Ejemplo de este tipo de infracciones serían el no asentar el Registro Federal de Contribuyentes en un aviso o manifestación...

Por el sujeto emisor de la conducta infractora. Tomando en cuenta a la persona de la cual emana la conducta que conduce a la comisión de las infracciones fiscales, éstas se clasifican en tres grandes grupos: infracciones cometidas por personas con responsabilidad directa, por responsables solidarios o por terceros ajenos a la relación jurídico-tributaria...

Por el tipo de conducta externada al momento de cometerse la infracción. En este grupo se encuentran clasificadas las infracciones por acción, infracciones por omisión e infracciones de carácter mixto. Las primeras son aquellas en las que el sujeto infractor pone de manifiesto una conducta positiva para la comisión de una infracción. [...] Por su parte, una infracción por omisión es en la que el sujeto infractor adopta una actitud de abstención total en el cumplimiento de su obligación legal... La infracción de carácter mixto es la que se produce cuando el sujeto comete una infracción que integra, al mismo tiempo, una acción y una omisión... se conjuga una conducta negativa y una positiva [...]

Por el lapso que transcurre en la comisión de la infracción. Esta clasificación agrupa a las infracciones instantáneas, continuas y continuadas. Las primeras son aquellas en las que el inicio y la terminación de la comisión ocurre en un lugar y momento determinado [...] Por su parte las infracciones continuas, llamadas también permanentes, son las que se inician en un momento determinado y sus consecuencias permanecen a lo largo del tiempo, de manera indefinida, y no cesa la comisión del ilícito hasta que el propio infractor decide colocarse dentro de la ley, o la autoridad competente descubre el ilícito cometido mediante el ejercicio de las facultades de comprobación. Ejemplo: tenencia ilegal de mercancías de procedencia extranjera [...] Las infracciones continuadas son aquellas que con un mismo propósito y con múltiples conductas que se dan en diferentes momentos, una persona incumple con sus obligaciones fiscales. Un ejemplo de este tipo de infracciones es el caso de un contribuyente que no presenta una declaración mediante la cual deba hacer un pago provisional, y tampoco presenta las subsecuentes...

Por la presencia o ausencia de una conducta meditada por el infractor. Desde este punto de vista, las infracciones fiscales se pueden clasificar en intencionales y no intencionales. Las primeras son aquellas en las que la

persona sabe que por determinado acto o hecho que realice debe cumplir con ciertas obligaciones fiscales y en forma deliberada no lo hace... en cambio las infracciones no intencionadas son las que sin darse cuenta cometen las personas cuando por desconocimiento de la norma aplicable, no cumplen con un deber formal.²⁶

La clasificación que hace la autora es muy amplia, con lo que permite ubicar desde distintas perspectivas una misma conducta, así por ejemplo una conducta puede darse al infringirse la norma ocasionando un daño al no presentar el pago de una contribución asimismo puede ser considerada una infracción meditada de manera intencional, incurriendo también con dicha conducta una omisión.

Enseguida se realiza una clasificación legal de infracciones, prevista en el Título Cuarto de las Infracciones y Delitos Fiscales conforme al Código Fiscal de la Federación vigente:

[...]

- Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes.
- Infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.
- Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación o de las facultades previstas en el artículo 22 del Código.
- Infracciones en las que pueden incurrir las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo en relación a las obligaciones a que se refieren los artículos 32-B, 32E, 40-A, 145, 151 y 156-Bis del Código.
- Infracciones de los usuarios de los servicios, así como de los cuentahabientes de las instituciones de crédito a que se refiere el último párrafo del Artículo 30-A, de este Código, la omisión total o parcial de la obligación de proporcionar la información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del registro federal de contribuyentes o los datos que se requieran para formar dicha clave o la que la sustituya, que les soliciten los prestadores de servicios y las instituciones de crédito, así como proporcionar datos incorrectos o falsos.

²⁶ MABARAK CERECEDO, D., *Derecho Financiero Público*, Editorial Mc Graw Hill, 2da edición, 2000, México, págs. 229 y ss.

- Infracción en la que pueden incurrir las empresas de factoraje financiero y las sociedades financieras de objeto múltiple en relación a las obligaciones a que se refieren el primero y segundo párrafos del Artículo 32-C de este Código, el no efectuar la notificación de la transmisión de créditos operada en virtud de un contrato de factoraje financiero, o el negarse a recibir dicha notificación.
- Infracción en la que pueden incurrir las casas de bolsa, el no proporcionar la información a que se refiere el artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de contribuyentes que enajenen acciones con su intermediación.
- Infracción en la que pueden incurrir las personas que emitan tarjetas de crédito, de débito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria, en relación con las obligaciones a que se refiere el artículo 32-E de este Código, el no expedir los estados de cuenta cumpliendo con lo previsto en las disposiciones aplicables.
- Infracción en la que pueden incurrir las personas morales a que se refiere el artículo 84-I de este Código, el no proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información contenida en los estados de cuenta, a que se refiere el artículo 32-E de este Código.
- Infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación.
- Infracciones relacionadas con marbetes, precintos o envases que contienen bebidas alcohólicas, en los términos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- Infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos labrados, según corresponda, no llevar el control físico a que se refiere el artículo 19, fracción X de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlo en forma distinta a lo que establece dicha fracción. Asimismo, son infracciones de los productores o envasadores de bebidas alcohólicas, no llevar los controles físico o volumétrico a que se refieren las fracciones X y XVI del artículo 19 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlos en forma distinta a lo que establecen dichas fracciones.
- Infracciones de los productores, fabricantes e importadores de cigarros y otros tabacos labrados, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, no imprimir el código de seguridad en cada una de las cajetillas de cigarros para su venta en México en términos de lo dispuesto por el artículo 19 fracción XXII de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Asimismo son infracciones de los productores, fabricantes e importadores de cigarros y otros tabacos labrados, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, así como de los proveedo-

res autorizados de servicios de impresión de códigos de seguridad a que se refieren los artículos 19, fracción XXII y 19-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

- Infracción quienes almacenen, vendan, enajenen o distribuyan en México cajetillas de cigarros y otros tabacos labrados, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, que no contengan impreso el código de seguridad previsto en el artículo 19, fracción XXII de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, o el que contengan sea apócrifo, acorde con lo previsto en el artículo 19-A de la citada Ley.

- Infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones.

- Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros.

- Infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el artículo 52 de este Código, el que el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

Como puede apreciarse de la clasificación que prevé el Código Fiscal de la Federación, el incumplimiento debido de la norma jurídica puede deberse a una obligación sustantiva, formal o de tolerar la que se incumpla, a la cual recaerá una sanción que será impuesta por la propia autoridad fiscal.

La clasificación legal de las infracciones que hace en la Ley Aduanera vigente, es la siguiente:

- Infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías.

- Infracción de circulación indebida dentro del recinto fiscal quienes circulen en vehículos dentro de dichos recintos sin sujetarse a los lineamientos de circulación establecidos por las autoridades aduaneras y quienes en vehículo o sin él se introduzcan sin estar autorizados para ello, a zonas de los recintos fiscales cuyo acceso esté restringido.

- Infracción de uso indebido de funciones dentro del recinto fiscal, quienes realicen cualquier diligencia o actuación dentro de los recintos fiscales o fiscalizados, sin autorización expresa de las autoridades aduaneras.
- Infracciones relacionadas con el destino de las mercancías.
- Infracciones relacionadas con las obligaciones de transmitir y presentar, información y documentación, así como declaraciones.
- Infracciones relacionadas con la obligación de transmitir la información referente al valor de la mercancía y los demás datos relativos a su comercialización, así como los relativos a su transportación, a que se refieren los artículos 20, fracción VII, y 59-A de la Ley Aduanera.
- Infracción relacionada con la obligación de llevar los sistemas de control de inventarios, quienes no cumplan con lo dispuesto en la fracción I del artículo 59 de la Ley Aduanera.
- Infracciones relacionadas con el control, seguridad y manejo de las mercancías de comercio exterior.
- Infracción relacionada con la clave confidencial de identidad, quien al presentar pedimento o realizar cualquier trámite.
- Infracciones relacionadas con el uso indebido de gafetes de identificación utilizados en los recintos fiscales.
- Infracciones relacionadas con la seguridad o integridad de las instalaciones aduaneras.

Las infracciones señaladas se encuentran en el Capítulo Único del Título Octavo de la Ley Aduanera vigente.

De igual manera puede apreciarse que estas infracciones pueden deberse al incumplimiento de obligaciones sustantivas, formales y de tolerar, respecto de la cual la conducta que asuma el contribuyente puede encuadrar en el supuesto normativo de una o varias de estas y a la cual recaerá una sanción.

3.3 LAS SANCIONES IMPUESTAS POR LA AUTORIDAD FISCAL

La autoridad administrativa tiene esta facultad por las disposiciones fiscales para imponer sanciones y se encuentra obligada a garantizar la Declaratoria Universal de los Derechos Humanos y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tanto la irretroactividad de la ley, como el derecho de audiencia y de legalidad, el derecho de seguridad jurídica al llevar a cabo un procedimiento administrativo de fiscalización y las multas excesivas. En relación con la irretroactividad de una ley, cuando le cause perjuicio a alguna persona queda prohibida la aplicación retroactiva de ésta. El derecho de audiencia en el sentido del derecho que le asiste

para inconformarse contra una multa, implica que la legislación que aplica la autoridad administrativa debe prever los procedimientos de impugnación que tiene derecho a hacer valer la persona. Ahora en cuanto a la legalidad, consiste en que la multa deberá ser impuesta señalando expresamente las normas jurídicas párrafos y fracciones en las que la autoridad está respaldando su actuación, ya que son de las normas que deben interpretarse en sentido estricto. Además la autoridad deberá hacer constar por escrito la imposición de las multas, fundando y motivando su competencia, es decir, debe destacar el acto previo que la motivó, efectuando un razonamiento, por lo que debe precisar la norma infringida. En relación con los procedimientos de fiscalización que lleve a cabo la autoridad deberá hacerlos constar por escrito, fundar y motivar su actuación señalar que el objeto del procedimiento será la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales:

[...] la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.²⁷

[...] el objeto que persigue la aplicaciones de sanciones a las infracciones en materia tributaria tiene una doble función: restitutoria o reintegradora (cubrir el impuesto o carga fiscal omitido) y una afflictiva o disciplinaria (la imposición de multas para conminar a futuro al cumplimiento voluntario).²⁸

Respecto de prohibición de multas excesivas, el máximo órgano jurisdiccional del país dice:

[...] MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE.

De la acepción gramatical del vocablo “excesivo”, así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que

²⁷ Antepenúltimo párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150816.pdf, consulta 24 de Septiembre de 2016.

²⁸ ORELLANA WIARCO, O., El delito de Defraudación fiscal Ensayo Dogmático Jurídico Penal, Editorial Porrúa, S. A. Segunda edición, 2001, México, pág. 10.

una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 928/94. Comerkin, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 9/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.²⁹

²⁹ Novena Época, registro número 200347, Pleno, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Julio de 1995, materia Constitucional, Tesis: P/J. 9/95, página 5.

La prohibición de la confiscación de bienes se refiere a la totalidad de los bienes de una persona, más no es lo mismo que decomiso, puesto que es, “la privación coactiva de una parte de los bienes de una persona por razones de interés público”.³⁰

Asimismo la imposición de multas:

[...] compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.³¹

La facultad que le otorga a la autoridad fiscal para imponer sanciones pecuniarias, conforme a las disposiciones fiscales federales vigentes al ser ejercida dicha facultad, para llevar a cabo el procedimiento de determinación de la infracción e imponer la sanción.

Por lo tanto para la aplicación de las normas jurídicas al realizar un procedimiento administrativo en materia fiscal se le aplicarán las que se encuentren vigentes, tomando en consideración que en materia de ilícitos, como las infracciones, la autoridad fiscal deberá considerar el momento en el que ésta fue descubierta y no el momento en el que impone la sanción.

Por otra parte:

[...] Acosta Romero define a la sanción administrativa como el castigo que aplica la sociedad a través del Derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos pretendiéndose por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad.³²

La autoridad fiscal que descubre en el ejercicio de sus facultades el incumplimiento de una obligación considerada por la legislación fiscal mexicana como infracción, será reprimida la conducta mediante la imposición de una sanción, exclusivamente si así lo prevé la norma jurídica. Esta sanción será impuesta por la autoridad fiscal que le consta el cumplimiento indebido, “dentro del derecho fiscal, las personas que cometieren una violación a una norma que se encuentre considerada o

³⁰ LOMELÍ CERESO, M., Derecho Fiscal represivo, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., Tercera edición, 1998, México, pág 91.

³¹ Artículo 21 Cuarto párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150917.pdf, pág. 22, consulta 28 de junio de 2018.

³² http://Catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/granillo_f_e/capitulo3.pdf, consulta el 25 de septiembre de 2016.

tipificada como infracción, corresponde a la autoridad administrativa, también por mandamiento de las normas constitucionales, aplicar la correspondiente sanción”.³³

Desde el punto de vista de su naturaleza, las sanciones pueden clasificarse en:

Principales, son las que existen por sí mismas. Las sanciones principales se dividen a su vez en:

- Pecuniarias, son las que tienen un contenido económico o sea afectan al patrimonio del contribuyente, como la multa.
- Privativas de la libertad, son las penas corporales, como la prisión.

Las sanciones pecuniarias se subdividen a su vez en:

1. Multas.
2. Recargos.
3. Gastos de Ejecución.
4. Indemnización.
5. La confiscación de bienes.

- Accesorias, son las que existen como consecuencia de la infracción principal.

Las sanciones accesorias se subdividen a su vez en:

1. El decomiso de objetos y mercancías.
2. La inhabilitación para el ejercicio de los derechos o el desempeño de funciones.
3. La suspensión de empleos.
4. La intervención permanente.
5. La clausura.³⁴

Las sanciones privativas de libertad son impuestas por la autoridad judicial al seguirse un proceso porque la conducta puede ser considerada delito, conducta que más adelante será analizada.

A fin de imponer una sanción (que será siempre pecuniaria) la autoridad fiscal deberá tomar en consideración:

Agravante: cuando se dé la reincidencia, considerándose ésta en los supuestos siguientes:

- Cuando se sancione a partir de una segunda vez por la omisión de pago de contribuciones.

- Cuando se sancione a partir de una segunda ocasión por la comisión de una misma infracción.

³³ MABARAK CERECEDO, D., *Derecho Financiero Público*, Editorial Mc Graw Hill, 2da edición, 2000, México, pág. 247.

³⁴ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, R., *Derecho Fiscal*, Editorial Mc Graw Hill, 1999, México, pág. 342.

Siempre y cuando se comentan durante los últimos 5 años se considerará reincidencia.

Es agravante igualmente: por el uso de documentación falsa o en la que consten operaciones inexistentes; se utilicen documentos de un tercero para deducir el importe al calcular las contribuciones o acreditar contribuciones trasladadas; igualmente cuando se lleven dos o más sistemas de contabilidad o libros sociales similares, con diferente contenido; se microfilmen o graben en cualquier medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sin cumplir con los requisitos que establezcan las disposiciones normativas; divulgar, hacer uso personal o indebido de alguna información que sea confidencial, proporcionada por terceros; omisión en el entero de contribuciones retenidas o recaudadas; igualmente será agravante cuando la infracción se cometa en forma continuada.

Esta figura la prevé el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación vigente. Asimismo en la fracción VI del mismo numeral, establece un beneficio que es un descuento del 20% por pronto pago, siempre y cuando se pague dentro del término de los 45 días hábiles siguientes a aquel en que surte efectos la notificación de la resolución mediante la cual se impone la multa.

Para algunos doctrinarios, las sanciones se consideran como medida preventiva y represiva.

Las disposiciones fiscales federales, prevén las sanciones en cantidad mínima y máxima y algunas otras en porcentajes.

La legislación fiscal mexicana prevé dos clases de multas, las de forma y las de fondo, las primeras son aquellas que se imponen por el incumplimiento de obligaciones formales y de tolerar y las de fondo son aquellas que se imponen por la omisión o diferencia de contribuciones, las primeras se imponen en cantidades respecto de las cuales la legislación puede prever entre una cantidad mínima y una máxima “en todos los casos la autoridad debe individualizar la multa, que generalmente se establece entre un mínimo y un máximo, razonando cuidadosamente su determinación”³⁵, en tanto las de fondo se determinan en porcentaje, sobre el monto de la contribución omitida o diferencia de ésta. El descuento por pronto pago a que se hizo referencia solamente es aplicable a las multas de forma.

Así por ejemplo, de \$1 240.00 a \$15 430.00; de 55% al 75% de las contribuciones omitidas.

En noviembre de 2015, el Congreso de la Unión por conducto de la Cámara de Diputados aprobó la desvinculación del salario para la imposición de multas, en materia fiscal federal, las multas son en cantidades mínima y máxima o en porcentaje,

³⁵ CRUZ GÓMEZ J., *Elementos de Derecho Fiscal*, Universidad Autónoma de Tamaulipas, 2007, México, pág. 166.

sin embargo en el ámbito estatal aún se encuentran determinadas en salarios, motivo por el cual próximamente deberán ser reformadas, ya que el Instituto Nacional de Estadística y Geografía ha determinado la Unidad de Medida de Actualización:

[...] la Unidad de Medida y Actualización (UMA) es la referencia económica en pesos para determinar la cuantía del pago de las obligaciones y supuestos previstos en las leyes federales, de las entidades federativas y del Distrito Federal, así como en las disposiciones jurídicas que emanen de todas las anteriores. El valor mensual de la UMA se calcula multiplicando su valor diario por 30.4 veces y su valor anual se calcula multiplicando su valor mensual por 12, así en el año 2016 el valor diario fue de \$73.04, el valor mensual de \$2 220.42 y el anual de \$26 645.04; en tanto para el año 2017, de \$75.49, \$2 294.90 y \$27 538.80 respectivamente.³⁶

4. LOS DELITOS FISCALES

4.1 CONDUCTAS CONSIDERADAS COMO DELITOS FISCALES

Son delitos “todo acto u omisión que sancionan las leyes penales, en este caso las disposiciones del Código Fiscal de la Federación que determinen qué conductas de los contribuyentes constituyen un delito de carácter fiscal”.³⁷

La legislación fiscal mexicana vigente prevé las conductas que serán consideradas como delitos, siendo las siguientes:

[...]

- Concertar la realización del delito.
- Realizar la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- Cometer de manera conjunta un delito.
- Servirse de otra persona como instrumento para ejecutar el delito.
- Inducir dolosamente a otro a cometerlo.
- Ayudar dolosamente a otra persona para su comisión.
- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.
- Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

³⁶ Disponible en <http://www.beta.inegi.org.mx/temas/uma/>, consultada el 29 de octubre de 2018.

³⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, R., *Derecho Fiscal*, Editorial Mc Graw Hill, 1999, México, pág. 347.

También son consideradas como delitos las conductas que tiendan al encubrimiento así como la tentativa de los delitos.

Como se ha expuesto en relación con quién puede realizar una conducta cabe destacar que puede asumirla por sí sola la persona, en compañía de otro u otros, propiciando que otra realice la conducta e incluso dicha conducta la asuma un servidor público; que por disposición de la ley esta conducta sea considerada delito y no infracción, conforme al hecho ilícito cometido, en este caso concierne al aspecto penal, doctrinariamente hay tres teorías al respecto:

[...] La *Teoría Cualitativa* señala que entre ambas figuras existen diferencias esenciales (García Domínguez, Miguel Angel. *Teoría de la infracción fiscal*. Cárdenas Editor; México, 1982), puesto que el delito se produce cuando el hecho ilícito atenta directamente contra los derechos subjetivos de los ciudadanos al violar principios morales o de Derecho Natural que la norma jurídica protege, produciendo un daño o manifestando la intención de producirlo, a diferencia de la infracción, en la que el hecho ilícito lesiona la actividad que la administración realiza en favor de los gobernados, por lo que, al perturbar su buen funcionamiento, lesiona indirectamente los intereses particulares.

Por su parte la *Teoría Cuantitativa* se desentiende de la naturaleza de las conductas que constituyen ambos ilícitos, al considerar que para la diferenciación sólo se debe tomar en cuenta su grado de peligrosidad para la conservación del orden social, así cuando la conducta ilícita ponga en peligro la conservación del orden social o su estabilidad, estaremos frente a un delito, pero si sólo se trata de una violación a reglas de poca importancia, se tratará de una infracción.

Por último, la *Teoría Legislativa* considera que la diferencia está en la apreciación del legislador quien, por razones circunstanciales y de necesidades sociales, delimita el campo de la infracción y lo separa del delito con base en decisiones de política criminal, por lo que será necesario consultar la legislación en cada caso para determinar si un ilícito queda comprendido en las infracciones o en los delitos...³⁸

Es importante aclarar que la conducta puede ser asumida por quien directamente está obligado al cumplimiento de la obligación sustantiva o bien, por quien de acuerdo a la legislación es considerado como responsable solidario, conducta que asume otro en nombre del sujeto directo por encontrarse vinculado con éste. Por ejemplo, en los impuestos en materia de comercio exterior y demás contribuciones

³⁸ DELGADILLO GUTIÉRREZ, L., *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Limusa, Noriega editores, 1998, México, págs.172 y 173.

que se generen, es responsable solidario el agente aduanal en relación con el despacho aduanero en el que hayan intervenido directamente o por conducto del personal que tienen bajo su responsabilidad, salvo el contribuyente haya presentado datos y documentos falsos.

El delito puede cometerse voluntaria o involuntariamente “En el primer caso se da un engaño..., en el segundo... una simple falta administrativa”.³⁹ La conducta asumida por el contribuyente por el simple desconocimiento, no lo exime de responsabilidad.

4.2 LA INTERVENCIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES Y JUDICIALES ANTE UN DELITO

[...] la analogía de las sanciones administrativas con las penales se advierte en que pueden clasificarse como éstas en *principales, accesorias y subsidiarias*. Las primeras son aquellas que se imponen como castigo por transgresión de la norma infringida; las accesorias son las que recaen sobre los objetos y medios materiales con los que la transgresión se ha realizado, por ejemplo, el decomiso de las mercancías introducidas en contrabando; y sanciones subsidiarias son las que se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida; por ejemplo, prisión subsidiaria para el caso de insolvencia económica del sancionado por una multa.⁴⁰

Hasta que la autoridad fiscal ejerza algunos de los procedimientos administrativos en materia de fiscalización, estará en condiciones de conocer la conducta del contribuyente que encuadra en un delito y no en una infracción o bien, en ambas.

[...] dentro de las sanciones, se encuentran la rama del Derecho Administrativo, traduciéndose esta en términos generales en la medida que imponen las autoridades administrativas a quienes infringen la Ley Administrativa, denotando así la existencia de un acto ilícito proveniente de una persona que fracture el orden jurídico administrativo, y que repercute en un daño a la Administración del Estado, a la colectividad, a los individuos o al interés general.⁴¹

Asimismo se insiste que el legislador ha previsto en la norma jurídica que sea la autoridad fiscal la que imponga una sanción a fin de reprimirla y que en un futuro el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias, se considera

³⁹ MILLÁN GONZÁLEZ, A., *El delito de Defraudación fiscal* 2005, editorial ISEF, Primera edición, 2005, México, pág. 149.

⁴⁰ LOMELÍ CERESO, M., *Derecho Fiscal Represivo*, Editorial Porrúa, S. A. de C. V., Tercera edición, 1998, México, pág. 22

⁴¹ http://Catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/granillo_f_e/capitulo3.pdf, consulta el 26 de septiembre de 2016.

que es independiente y autónoma puesto que la propia legislación faculta a la autoridad fiscal para imponerla, con total independencia de la aplicación de la legislación penal por la comisión de un delito; en tanto la autoridad judicial reprimirá la conducta delictiva, mediante el proceso penal que se siga, finalmente si se determina su responsabilidad será sancionado por esta misma autoridad judicial al imponerle una pena, “este problema se resolvió al considerar que la conducta ilícita no se sanciona dos veces, sino que la sanción presenta dos aspectos: el penal y el administrativo (pena corporal y sanción económica), que son impuestos por autoridades diferentes”.⁴²

La intervención de la autoridad fiscal con el propósito que se le imponga una sanción penal al sujeto activo de la conducta, previamente deberá presentar la querrela, declarar que el fisco ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio alguno, formular la declaratoria en los casos de contrabando, o bien en los demás casos bastará con presentar la denuncia ante el Ministerio Público. Con el nuevo sistema de justicia se convierte en víctima u ofendida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “con el fin de formular ante el Ministerio Público el requisito de procedibilidad que corresponda, podrá allegarse de los datos necesarios para documentar hechos probablemente constitutivos de delitos fiscales.”⁴³ La autoridad fiscal al iniciar este procedimiento, no es necesario que suspenda o interrumpa con el ejercicio de sus facultades que está ejerciendo.

En lo que respecta a, “La imposición de las penas, su modificación y duración son propias y exclusivas de la autoridad judicial”⁴⁴, con el nuevo sistema de justicia penal acusatorio en esencia desde luego, sigue siendo la autoridad judicial a la que le corresponde la imposición de las penas y ahora su ejecución, para mayor ilustración al efecto el Poder Judicial de la Federación, ha creado Jurisprudencia, que dice:

[...] PENAS. SU EJECUCIÓN ES COMPETENCIA EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL, A PARTIR DEL 19 DE JUNIO DE 2011.

Con la entrada en vigor el 19 de junio de 2011 de la reforma a los artículos 18 y 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008, se introdujo el modelo penitenciario de reinserción social y judicialización del régimen de

⁴² DELGADILLO GUTIÉRREZ, L., Principios de Derecho Tributario, editorial LIMUSA Noriega editores, Novena reimpresión de la Tercera edición, 1998, México, pág. 172.

⁴³ Tercer párrafo posterior a la fracción III del artículo 92, del Código Fiscal de la Federación vigente, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 125, consulta 27 de junio de 2018.

⁴⁴ Artículo 21 Párrafo Tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150917.pdf, pág. 22, consulta 27 de junio de 2018.

modificación y duración de las penas, al ponerse de manifiesto que no sería posible transformar el sistema penitenciario del país si la ejecución de las penas seguía bajo el control absoluto del Poder Ejecutivo; de ahí que para lograr esa transformación se decidió reestructurar el sistema, circunscribiendo la facultad de administrar las prisiones al Poder Ejecutivo y confiando exclusivamente al Poder Judicial la de ejecutar lo juzgado, para lo cual se creó la figura de los “Jueces de ejecución de sentencias”, que dependen del correspondiente Poder Judicial. Lo anterior pretende, por un lado, evitar el rompimiento de una secuencia derivada de la propia sentencia, pues será en definitiva el Poder Judicial, de donde emanó dicha resolución, el que vigile el estricto cumplimiento de la pena en la forma en que fue pronunciada en la ejecutoria y, por otro, acabar con la discrecionalidad de las autoridades administrativas en torno a la ejecución de dichas sanciones, de manera que todos los eventos de trascendencia jurídica que durante la ejecución de la pena puedan surgir a partir de la reforma constitucional, quedan bajo la supervisión de la autoridad judicial en materia penal, tales como la aplicación de penas alternativas a la de prisión, los problemas relacionados con el trato que reciben cotidianamente los sentenciados, la concesión o cancelación de beneficios, la determinación de los lugares donde debe cumplirse la pena y situaciones conexas.

Amparo en revisión 151/2011. 12 de enero de 2012. Unanimidad de once votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Adriana Cecilia Saulés Pérez, Arnoldo Castellanos Morfín y Jaime Núñez Sandoval.

Amparo en revisión 197/2011. 12 de enero de 2012. Unanimidad de diez votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Adriana Cecilia Saulés Pérez, Arnoldo Castellanos Morfín y Jaime Núñez Sandoval.

Amparo en revisión 199/2011. 12 de enero de 2012. Unanimidad de diez votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Adriana Cecilia Saulés Pérez, Arnoldo Castellanos Morfín y Jaime Núñez Sandoval.

Amparo en revisión 205/2011. 12 de enero de 2012. Unanimidad de diez votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Adriana Cecilia Saulés Pérez, Arnoldo Castellanos Morfín y Jaime Núñez Sandoval.

Amparo en revisión 198/2011. 12 de enero de 2012. Unanimidad de diez votos. Ausente y Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos; en su ausencia hizo suyo el asunto Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Adriana Cecilia Saulés Pérez, Arnoldo Castellanos Morfín y Jaime Núñez Sandoval.

El Tribunal Pleno en su sesión privada de primero de octubre en curso, aprobó, con el número 17/2012 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a primero de octubre de dos mil doce.⁴⁵

4.3 LA CLASIFICACIÓN DE LOS DELITOS FISCALES

Las clases de delitos fiscales que prevé la legislación fiscal vigente se pueden agrupar de la siguiente manera, de acuerdo con Doricela Mabarak Cerecedo:

[...] I. Por evasión de contribuciones: son considerados como los más graves y previstos de una mayor sanción por los legisladores. Siendo estos:

1. Delito de contrabando: comete este delito quien introduzca o extraiga del país mercancías:

- En las que se omiten en parte o en forma total las contribuciones o cuotas compensatorias.
 - Si no se tramitó permiso autorizado por la autoridad competente.
 - De las cuales son consideradas prohibidas.
 - El que ingrese al resto del país mercancías que deben circular solamente en zonas libres.
 - Quien extraiga de un recinto fiscal o fiscalizado las mercancías sin que se hayan entregado formalmente.
 - Las mercancías extranjeras sean descubiertas y no se acredite con documentación que se realizó el trámite para su ingreso a territorio nacional.
 - Los vehículos extranjeros se encuentren fuera de la franja fronteriza, sin los documentos que acrediten su estancia legal.
 - Al descargarse el medio de transporte que lleve mercancía que falte o sobren, de las consignaciones de manifiestos o guías de carga.
 - De los medios de transporte en forma oculta se descargue mercancías extranjeras, aun siendo de rancho, uso económico o abastecimiento.
 - En aguas territoriales, se encuentre mercancías extranjeras sin documentación a bordo sea en tráfico de altura o en embarcaciones o se descubra en tráfico mixto.
- “VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo”.⁴⁶

⁴⁵ Décima Época, registro número 2001988, Pleno, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIII, octubre de 2012, Tomo 1, materia Constitucional, Penal, Tesis: P./J. 17/2012 (10a.), página 18.

⁴⁶ Artículo 103 Fracción VII, del Código Fiscal de la Federación vigente, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf, pág. 120, consulta 27 de Junio de 2018.

- De la mercancía nacional que se encuentre embarcada para tráfico de cabotaje, haya faltantes.
- Aterrice en un lugar prohibido para tráfico internacional una aeronave con mercancías extranjeras.
- Ingresen o se extraigan mercancías extranjeras por lugares no autorizados.
- Ingresen mercancías extranjeras bajo el régimen aduanero de tráfico internacional y se desvíen de las rutas o tratándose de tránsito interno utilicen un medio de transporte distinto, o bien no arriben a la aduana de destino o salida, 30 días después del plazo máximo para tal efecto.
- Con la consumación de la conducta se cause perjuicio al fisco federal, al exhibir el pedimento sin las mercancías en la aduana de salida y se pretenda exportar, retornar la mercancía, desistirse del régimen o se den por terminadas las operaciones de tránsito.
- No arriben al almacén general de depósito o locales autorizados, las mercancías de comercio exterior que bajo el régimen aduanero de depósito fiscal con previa expedición de carta de cupo.
- No ingrese al lugar designado (por la autoridad aduanera) para su inspección una aeronave de transporte internacional no regular, dicha responsabilidad recae en el piloto o en las personas que custodien o proporcionen el mantenimiento a esta, ya sea que no pidan los documentos comprobatorios de la revisión o no la conserven durante cinco años.
- Las importaciones temporales se realicen sin programas autorizados por la Secretaría de Economía, sea de maquila o exportación de mercancías no amparadas en los autorizados; importación de mercancías ya terminadas que se pretendan ingresar como insumos, cuando su conducta cause un perjuicio al fisco federal; se siga importando en forma temporal mercancías dentro de un programa que ya no esté en vigencia o la siga importando una empresa que cambió su denominación social, se escindió o fusionó y no dio aviso ante el Registro Federal de Contribuyentes ni en la Secretaría de Economía.
- Cuando las empresas maquiladoras o con programas de exportación no tengan programas autorizados por la Secretaría de Economía, para recibir mercancías importadas temporalmente o no estén amparadas las mercancías, o hubiese vencido el tiempo para la transferencia de mercancía importada temporalmente.
- Las maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizadas por la Secretaría de Economía no acrediten que las mercancías importadas temporalmente hayan retornado al extranjero dentro del plazo legal, se hayan transferido, destinado al régimen distinto o estén en el lugar manifestado en

el programa, en el que habrá de realizarse el proceso para su elaboración, transformación o reparación.

- No se retorne la mercancía importada temporalmente en el mismo estado, conforme a los términos previstos en el artículo 106, de la Ley Aduanera vigente.

-El valor de la transacción de las mercancías que se rechazaron sea inferior al 70% o más, conforme al declarado en el pedimento y determinado, excepto si se otorgó garantía. Salvo lo declarado se ampare en documentos proporcionados por el contribuyente y siempre que el agente aduanal haya cumplido con las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

- La omisión de la obligación sustantiva se deba a la clasificación imprecisa expresada en la declaración, excepto si se cumplieron con las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

- Por cualquier título tengan, adquieran, comercien o enajenen, mercancías de las cuales no sean consideradas de uso personal, sin la documentación o permiso que acredite su legal estancia, o las bebidas alcohólicas no contengan los marbetes o precintos o la importación no esté permitida.

- Autorice por un empleado o funcionario del Estado el ingreso de algún vehículo, le proporcione documentos o placas para la circulación de éste, se otorgue matrícula o abanderamiento, sin el permiso de la autoridad federal competente, o de diversa forma colabore para la introducción o extradición de mercancía de comercio exterior; así como el dictaminador que impida la realización del reconocimiento de mercancías.

- Interne vehículos temporalmente al resto del país, de los que deban permanecer en lugar fronterizo sin ser residente de este lugar o no se cumplan con los requisitos dispuestos en los Decretos que autoricen en todo caso las importaciones a dicho lugares, o bien se importen temporalmente sin calidad migratoria.

- Sin autorización legal por cualquier título tenga, adquiera, comercie o enajene vehículos que deben permanecer en lugares fronterizos, realizada esta conducta quien no es residente de esos lugares o los importe o interne temporalmente.

-Previo trámite legal no retorne al extranjero o al lugar fronterizo la internación temporal de vehículos; en los programas de maquila o exportación, modificó mercancías que debieron haberse conservado en el mismo estado; destine a fines distintos al régimen por el que ingresaron las mercancías que son objeto de programas de maquila o exportación.

- De la aduana, recinto fiscal o fiscalizado o almacén general de depósito, retire los envases o los recipientes con contenido de bebidas alcohólicas cuando no tengan los marbetes o precintos adheridos conforme lo prevean las disposiciones legales.

- Con el propósito de realizar una importación con arancel preferencial de un país con quien México tenga firmado un tratado o acuerdo internacional, el exportador o productor en relación con sus mercancías contengan un certificado de origen ficticio, siempre que haya quedado previsto las sanciones en dicho tratado.
- Importe mercancía a otro país omitiendo el pago de los impuestos al comercio exterior, que corresponda.
- Utilice datos falsos en el pedimento como el nombre, denominación o razón social, clave del registro federal de contribuyentes o que sean a otra persona; señale domicilio fiscal diferente; no se localice el domicilio en el extranjero o la información de algún dato de la comercialización de la mercancía, provenga de una factura falsa.
- La documentación presentada en aduana sea falsa.
- Transmita información distinta en el sistema electrónico aduanero del pedimento o factura, o con documentos distintos se pretenda acreditar la legal estancia de mercancías o con información distinta a la que se transmitió se pretenda despachar mercancías. Lo anterior con el objeto de beneficiarse indebidamente o en perjuicio del fisco federal.
- Quebrante la seguridad que las personas autorizadas usan para guardar o transportar mercancías extranjeras o permitan que sea quebrantada.
- Con su patente de agente aduanal le permite a un tercero actuar; intervenga en algún trámite del despacho aduanero sin autorización alguna. Salvo tratándose de corresponsalías.
- El texto de un gafete de identificación utilizado en el recinto fiscal, sea falso.
- Lleve consigo en efectivo o en cualquier documento por cobrar superior a la cantidad equivalente a treinta mil dólares de los Estados Unidos de América y no los declare en la aduana de entrada o salida del país.

El delito de contrabando es calificado: cuando se da con violencia, se cometa por algún lugar no autorizado o de noche, usurpando una función pública, se utilicen datos falsos, o bien cuando lo comentan tres o más personas.

2. Se considera delito de defraudación fiscal quien:

- Mediante uso de engaños o aprovechándose del errores omita el pago provisional, definitivo o anual de alguna contribución, o bien obtenga algún beneficio en perjuicio del fisco federal.
- Haga valer ingresos, ingresos acumulables o deducciones apócrifas en las declaraciones; igualmente gastos superiores a los ingresos declarados y no acredite en tiempo y forma de donde proviene la discrepancia fiscal.

- Estando obligado a retener y enterar contribuciones no lo haga en el término previsto.

Sin tener derecho sea beneficiado con algún estímulo o subsidio fiscal.

- Cause perjuicio al fisco federal con un beneficio obtenido quien aparentemente celebre algún acto o contrato.

No presente más de doce declaraciones definitivas, así como la de un ejercicio, omitiendo con ello su pago.

- Utilice comprobantes fiscales sin requisitos.

Será calificado el delito de defraudación, cuando los documentos sean falsos; no se expidan comprobantes fiscales en forma reiterada (cuando en un lapso de cinco años se le haya sancionado dos o más veces); solicite devolución de contribuciones cuando no le corresponde; estando obligado a llevar sistemas o registros contables no los lleve o asiente datos o registros falsos; omita contribuciones retenidas recaudadas o trasladadas; exprese datos falsos para solicitar la compensación; sean utilizados datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones; haya pérdidas fiscales inexistentes declaradas.

II. Por incumplimiento a los deberes fiscales formales: estos delitos provienen de la conducta que se asume ante el incumplimiento debido de obligaciones formales, quien:

1. Está obligado a inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes:

- No se inscriba o no inscriba a otro, estando obligado.

- Se conduzca con datos falsos ante dicho registro.

- Tenga más de una inscripción ante el registro.

- No mantenga la información del buzón tributario a fin de obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal para sí o para terceros, o ingrese para obtener información de terceros.

- Aun habiendo transcurrido un año, no manifieste el cambio de domicilio fiscal que haya surgido posterior a un acto de autoridad que ejerza facultades de comprobación o ejecución. La autoridad hará constarlo siempre y cuando durante doce meses acuda al domicilio tres veces que el contribuyente desocupó o desapareció del lugar mencionado.

2. Se encuentre obligado a presentar declaraciones y llevar contabilidad:

- En dos o más sistemas o libros registra su contabilidad con distinto contenido.

No conserve documentales sistemas y registros de su contabilidad a que está obligado llevar.

- Falsifica las pérdidas fiscales que determina.

- Tribute en los regímenes fiscales preferentes no presente por tres meses la declaración informativa en relación con sus ingresos, obligación prevista en el artículo 178 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.
- Divulgue información confidencial el contribuyente visitado respecto de hechos u omisiones de terceros, conforme a lo previsto en los artículos 46 fracción IV y 48 fracción VII del Código Fiscal de la Federación vigente.
- Tengan la obligación de llevar un control volumétrico de gasolina, diesel, gas natural o licuado automotriz para combustión y no cuente con éste o esté alterado o destruido.
- Incumpla las obligaciones como depositario o interventor.
- Altere máquinas o rompimiento de sellos.
- Poseer marbetes falsos.
- Haga uso de la falsa competencia para ordenar una visita.

III. Por apoyar al sujeto principal: son aquellos de encubrimiento, en el que aún sin acuerdo ni participado en la comisión del delito, posteriormente:

- Se obtenga un beneficio indebido del objeto del delito previo conocimiento que provenga de esta conducta delictiva, o respecto del cual debía presumirse su ilegalidad, o bien ayude a otros a la realización de lo anterior.

Con el ánimo de ayudar al imputado a desvirtuar las investigaciones o extraerse de la acción o desaparecer cualquier indicio de hecho delictivo o asegure el objeto del delito.

4.4 LA SANCIÓN POR LA COMISIÓN DE UN DELITO FISCAL

En fecha 18 de Junio de 2016 ha entrado en vigencia el nuevo sistema de justicia penal acusatorio en México, en materia de delitos fiscales un día antes de entrar este nuevo sistema en vigor, el Código Fiscal de la Federación tiene sus primeras reformas para iniciar con una adecuación a este sistema, en esencial el artículo 92 de la legislación en mención, sin embargo se considera que no ha sido suficiente. Por lo cual se abordarán generalidades del tema.

La acción penal de los delitos fiscales se extingue en 5 años, contados a partir de la fecha en que se hubiere cometido y si es continuado en éste, no se extingue dicha acción.

Las sanciones que se encuentran vigentes en la legislación mexicana, consisten en penas privativas de la libertad de la persona que cometa el delito y a quien finalmente se le determine como culpable.

Para ello es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ejercite la acción interponiendo la querrela, declaratoria o denuncia, cuando una conducta encuadra en el supuesto jurídico de delito fiscal; lo hará por conducto de la

Procuraduría Fiscal de la Federación, a través de una Sub procuraduría competente para intervenir como víctima u ofendida en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ante el Ministerio Público federal.

Cuando el imputado satisface la obligación sustantiva o bien la garantiza, el delito se sobresee. La petición la deberá hacer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público antes que formule alegatos de clausura el Ministerio Público.

Si es posible la cuantificación de los daños y perjuicios en los delitos que se presente por querrela o declaratoria de perjuicio, ésta surte efectos en el procedimiento penal. Es posible la caución que es independiente de la garantía del interés fiscal, siempre y cuando no se trate de delitos graves, en esta deberán estar comprendidos los daños y perjuicios ya cuantificados y las contribuciones y accesorios que se hayan generados hasta la libertad provisional en mención. Tanto la cuantificación como la actualización de la obligación sustantiva determinada por la autoridad fiscal serán tomadas en consideración al momento de resolver las providencias precautorias.

Se fijará por el juez, una garantía económica como medida cautelar ante la insolvencia del imputado para satisfacer las providencias precautorias, exhibida ésta será citado ante el juez y si no acude se hará efectiva a favor del fisco federal.

Al condenarse a la reparación del daño la autoridad competente considerará la cuantificación de los daños y perjuicios y la actualización de la obligación sustantiva a la fecha en que sea dictada aquella.

La autoridad judicial puede considerar como pago las providencias precautorias, imposición o modificación de la medida cautelar, si a satisfacciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el imputado pagó el interés fiscal.

La pena de prisión que se le aplique será la que esté prevista al momento en que se cometa el delito.

Si el delito se sigue de oficio, inmediatamente deberá hacerlo la autoridad fiscal del conocimiento del Ministerio Público federal, aportando pruebas y actuaciones de las que se allegue.

5. CONSIDERACIONES FINALES

En virtud de tratarse de obligaciones, éstas deben estar contenidas en la norma jurídica, asimismo en la propia norma deberá quedar implícita la consecuencia de su incumplimiento. En la legislación mexicana el cumplimiento tardío e incumplimiento de las obligaciones tributarias propicia el pago de accesorios. La norma jurídica que ha creado el legislador con el propósito de sancionar la conducta asumida por la persona obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias, será considerada como infracción o como delito, condicionando el daño que sufra el Estado para ser considerado como tal.

Le otorga la potestad al Estado para que ejerza sus facultades, cuando la conducta sea sancionada por la autoridad judicial por la comisión de un delito fiscal y a su vez la autoridad fiscal imponga una sanción pecuniaria en virtud de tratarse también de una infracción. De facto es más común que se ejerza la facultad por la autoridad fiscal a fin de imponer sanciones pecuniarias como medio represivo de la conducta. No obstante también se ejercita la acción penal a fin que sea la autoridad judicial quien sancione la conducta delictiva.

6. BIBLIOGRAFÍA

- AUREOLES, Conejo Silvano, Beltrones, Manlio Fabio y otros, Aspectos de política fiscal, Tax editores Unidos, S. A. de C. V., Primera reimpresión, 2014, México.
- CARRASCO, Iriarte Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, Editorial Oxford, 2008, México.
- CRUZ, Gómez Javier, Elementos de Derecho Fiscal, Universidad Autónoma de Tamaulipas, 2007, México.
- CHAPOY, B., Dolores Beatriz y Gerardo Gil Valdivia, Introducción al Derecho Mexicano, Universidad Nacional Autónoma de México, 1981, México.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa S.A., Octavo edición, 1978, México.
- DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa Noriega editores, 1998, México.
- FERNÁNDEZ, Martínez Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Editorial Mc Graw Hill, 1998, México.
- LOMELÍ, Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, S. A. de C. V., Tercera edición, 1998, México.
- MABARAK, Cerecedo Doricela, Derecho Financiero Público, Editorial Mc Graw Hill, Segunda Edición, 2000, México.
- MARGÁIN, Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, S. A., Decimosegunda edición, 1996, México.
- MILLÁN, González Arturo., El delito de Defraudación fiscal 2005, ISEF, Primera edición, 2005, México.
- ORELLANA, Wiarco Octavio Alberto, El delito de Defraudación fiscal: ensayo Dogmático Jurídico Penal, Editorial Porrúa, S.A. Segunda edición, 2001, México.
- RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Oxford, Segunda Edición, 2007, México.

PÁGINAS ELECTRÓNICAS

- <http://historico.juridicas.UNAM.mx/publica/librev/rev/arsiu/cont/17/eju/eju1.pdf>
- <http://bibliohistorico.juridicas.UNAM.mx/libros/7/3104/31.pdf>
- http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150917.pdf
- http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf
- http://Catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/granillo_f_e/capitulo3.pdf
- <http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/proyectos/uma/default.aspx>
- http://moodle2.unid.edu.mx/dts_cursos_mdl/lic/CF/BF/S09/BF09_Lectura.pdf

http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tablas_indicadores/Paginas/tasas_de_recargos.aspx <http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>
<https://revistas.juridicas.UNAM.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3326/3821>
<http://www.indetec.gob.mx/2015/publicaciones/federalismo-hacendario/>
<http://www.beta.inegi.org.mx/temas/uma/>

CAPÍTULO 5

MEDIOS DE IMPUGNACIÓN CONTRA ACTOS TRIBUTARIOS

Natalia Romero Nava

Profesora adjunta del Seminario de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas

Universidad Nacional Autónoma de México

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. MEDIOS DE IMPUGNACIÓN ADMINISTRATIVOS. 2.1. RECURSO DE REVOCACIÓN. 2.2. RECURSO DE REVOCACIÓN EXCLUSIVO DE FONDO. 2.3. ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS EN MATERIA TRIBUTARIA. 2.3.1. Seguro social. 2.3.2. INFONAVIT. 2.3.3. Ley de Coordinación Fiscal. 2.4. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO O JUICIO DE NULIDAD. 2.4.1. Juicio en Línea. 2.4.2 Juicio Sumario. 2.4.3. Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo. 3. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y GARANTÍAS QUE RIGEN LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN. 4. AMPARO EN MATERIA TRIBUTARIA. 5. MECANISMO DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS PREVISTO EN UN TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN. 5.1. PROCEDIMIENTO ARBITRAL. 6. ACUERDOS CONCLUSIVOS. 6.1. NATURALEZA JURÍDICA. 6.2. PROCEDIMIENTO DEL ACUERDO CONCLUSIVO. 7. CONSIDERACIONES FINALES. 8. LISTA DE BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

México no es la excepción en allegarse de recursos de sus gobernados para cubrir las múltiples necesidades que comprende el gasto público. Esto conlleva fracturar el patrimonio del gobernado al cumplir con tal obligación, aun cuando exista oposición en su pago.

Para el efectivo cobro de las aportaciones de los contribuyentes, la autoridad fiscal, en ejercicio de sus facultades de comprobación,¹ revisará, determinará e impondrá sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones fiscales que correspondan.

El resultado de la actuación de la autoridad fiscal, se formaliza con la emisión de resoluciones y actos administrativos, que deberán observar las exigencias que contiene el artículo 16 de nuestra Carta Magna y el relativo artículo 38 del Código

¹ Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Fiscal Federal (CFF) ordenamiento supletorio en materia tributaria, consistentes en constar por escrito, identificar al sujeto afectado, el propósito de la actuación, firmado por autoridad competente y sobre todo fundarlas y motivarlas.

La función del Ejecutivo resulta ser la más dinámica debido a las diversas entidades, dependencias y órganos que lo integran en comparación con las funciones judicial y legislativa, baste revisar su legislación secundaria.² Además, se puede corroborar con el total de sujetos obligados a transparentar su información en un marco de rendición de cuentas frente a la ciudadanía.³

Ante este entorno dinámico que rodea al Ejecutivo Federal, se emitió un Decreto,⁴ para dar seguimiento a su Programa para un “Gobierno Cercano y Moderno,” como estrategia transversal del Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 que, entre sus objetivos, está la modernización de la Administración Pública a través del uso de las tecnologías de información y comunicación (TIC), para optimizar el uso de los recursos públicos⁵ y por ende impulsar la anhelada transparencia y rendición de cuentas.

² Artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que el Supremo Poder Federal se divide para su ejercicio en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, al respecto el 90 Constitucional, aclara que la distribución de los negocios del Ejecutivo estarán a cargo de las Secretarías de Estado y de las entidades paraestatales, tal como se regula en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y Ley Federal de las Entidades Paraestatales, respectivamente.

³ Sistema Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales, que entre sus funciones está establecer lineamientos para la implementación de la Plataforma Nacional de Transparencia, en términos de la fracción IV del artículo 31 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, <http://www.plataformadetransparencia.org.mx/web/guest/sujetos-obligados>, consultado el 26 de septiembre de 2016.

⁴ DECRETO que establece las medidas para el uso eficiente, transparente y eficaz de los recursos públicos, y las acciones de disciplina presupuestaria en el ejercicio del gasto público, así como para la modernización de la Administración Pública Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de diciembre del 2012.

⁵ El artículo 134 constitucional reza que “Los recursos económicos de que dispongan la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados”.

Así, aparece el concepto de gobierno electrónico o e-gobierno, que concebimos como “todas las actividades apoyadas en las tecnologías informáticas, en específico la Internet, que los Gobiernos desarrollan para acrecentar la eficiencia de los servicios públicos y con ello mejorar las acciones del gobierno a los ciudadanos, en un marco más transparente”.⁶

Como el ámbito fiscal es el de interés, encontramos que el apoyo en los medios electrónicos tiene su origen en el Modelo del Código Tributario del CIAT, del que México es miembro, ya que a lo largo de la Sección denominada “Administración tributaria electrónica”, se promueve el uso de las nuevas tecnologías tanto por la administración tributaria como por los obligados. En este sentido, estas técnicas permitirán el mejor desarrollo en su actividad, con las limitaciones que las leyes establezcan.

Luego entonces, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) como integrante del Poder Ejecutivo, a través de su órgano desconcentrado, el Sistema de Administración Tributaria (SAT), recurrirá a las herramientas electrónicas para entablar comunicación con el contribuyente, permitiendo un cumplimiento fiscal más pronto, seguro y en tiempo real; en contra, el mismo SAT y los tribunales garantes a dirimir las controversias que surjan entre el particular y la administración pública, en específico la materia tributaria, de igual forma harán uso de nuevas tecnologías a fin de disminuir el rezago de la carga de trabajo y procurar una justicia pronta e imparcial.

Por su parte, el pagador de impuestos tendrá derecho de oponerse ante actos de autoridad que le afecten, mediante los mecanismos previstos en nuestro sistema jurídico mexicano, los cuales han sufrido modificaciones con motivo de las reformas constitucionales durante 2015 que comprende, entre otros cambios, la denominación del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y nuevas atribuciones en materia de responsabilidades de servidores públicos. De igual forma la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), presentó alteración respecto a la homologación de plazos en el juicio contencioso administrativo, en sus modalidades de tradicional, en línea, sumario y al recién aprobado juicio de resolución exclusiva de fondo.⁷ Previo a estos cambios, el recurso de revocación que

⁶ CASTOLDI, Pablo, “*El gobierno electrónico como un nuevo paradigma de administración.*” *Análisis general del gobierno electrónico en México*, citado por Ricardo Pérez Zúñiga et al., Año 5, número 9, septiembre 2015-febrero 2016, *Revista de Tecnología y Sociedad*, Universidad de Guadalajara, Sistema de Universidad Virtual, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5815432.pdf>, consultado el 27 de septiembre 2016

⁷ *Cfr.* Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación, publicado en el DOF de fecha 27 de enero de 2017. Así surgen el juicio de resolución exclusiva de fondo y el correlativo recurso de revocación exclusivo de fondo, los cuales estarán vigentes durante el año en curso.

contempla el CFF varió en plazo y forma de tramitarlo, condiciones que también se ajustan al reciente recurso de revocación exclusivo de fondo. Estos recursos los identificamos como de primer instancia o de carácter ordinario.

Adicionalmente, existe la opción de medio ordinario interno, denominado procedimiento amistoso que contienen los tratados internacionales para evitar la doble imposición tributaria, que México ha celebrado desde los años noventa y considerados de autoprotección.

Agotados los medios ordinarios, el contribuyente podrá mediante una fase extraordinaria, promover el juicio de amparo en materia tributaria. No obstante, el CFF incluye a partir del 2014 a los acuerdos conclusivos, como una variedad a favor del contribuyente para regularizar su situación fiscal, derivado de las revisiones de la contabilidad sea de gabinete, domiciliaria o en forma electrónica, que se distingue por la intervención del fisco, el contribuyente y como tercero, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON).⁸

2. MEDIOS DE IMPUGNACIÓN ADMINISTRATIVOS

Hemos señalado que el Estado tiene como fin el bienestar común, por lo que instituye un control efectivo que se divide en administrativo o de autocontrol y el judicial de la administración pública.

De ahí que existan acciones o medios de protección de los particulares, siendo en primer lugar los recursos administrativos, como forma especial de impugnación de los actos administrativos que habrán de ser resueltos por la misma administración pública y, en su caso, el contencioso administrativo, como controversia que surge por un acto de la administración, que bien puede ubicarse en tribunales administrativos como en los judiciales, esto con base en la tradicional división de poderes y siempre a instancia del interesado.

Entonces, esta división de poderes marca que los tribunales administrativos son revisores de legalidad y los judiciales de constitucionalidad.

Ahora, procedamos al análisis de los recursos administrativos en materia tributaria previstos en el CFF.

⁸ Considerado un ombudsman en materia fiscal con fundamento en el artículo 102 apartado B de nuestra Constitución, el cual entró en funciones el 1º de septiembre de 2011, pese a que su Ley Orgánica fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 23 de junio de 2005. *Cfr.* Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. *La naturaleza jurídica del procedimiento de quejas ante la PRODECON*, México, p. 4.

2.1 RECURSO DE REVOCACIÓN

El recurso administrativo:

[...] es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida.⁹

Por su parte, el Maestro Gabino Fraga lo define como:

[...] un medio legal del que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad y la inoportunidad del mismo.¹⁰

De lo anterior podemos señalar que constituye un medio de control a posteriori, al interponerse para revisar los actos emitidos por la propia autoridad, y para revisar las omisiones o acciones ilegales en materia tributaria. Esto permitirá, en su caso, abatir costos al evitar un proceso judicial.

Se ha cuestionado su eficacia, al no dar satisfacción a los intereses del promovente, ya que la mayoría de los actos impugnados se confirman, entonces se configura un doble papel de la administración pública, de juez y parte, postura en que coincide porque no se observa una plena independencia en sus resoluciones.

Del resultado desfavorable de la controversia entre la administración y el administrado, dará pauta a que los tribunales pueden conocer estos asuntos. Este medio es optativo, como así lo fija el CFF.¹¹ El carácter de optativo lo prevé el Modelo del Código Tributario para la América Latina,¹² mismo que otorga el derecho de elegir el medio de defensa contra un acto administrativo, definido por la SCJN como “acto jurídico unilateral que declara la voluntad de un órgano del

⁹ MARGÁIN MANAUTOU, E., *El recurso administrativo en México*, Porrúa, México, 2008, p. 6.

¹⁰ FRAGA, G., *Derecho administrativo*, 40ª. Edición, Porrúa, México, 2000, p. 435.

¹¹ Artículos 120 y 125 del CFF vigente. Estos numerales todavía indican la denominación anterior Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

¹² Artículo 188, Clases de recursos conforme al *Modelo del Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado de la experiencia Iberoamericana*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Panamá, mayo 2015, en https://ciat.org-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf, consultado el 27 de septiembre de 2016.

Estado en ejercicio de la potestad administrativa”,¹³ que afecta al particular de agotarlo o de impugnarlo ante un tribunal, sea administrativo o judicial, de ahí que se escoja el medio de defensa a intentarse pero debiendo considerar los plazos en que se pueden promover y si se agota el juicio contencioso no podrá iniciarse el recurso de revocación posteriormente.

El recurso administrativo que regula nuestro CFF,¹⁴ es el de revocación, mismo que a partir del 2017 prevé también la posibilidad de impugnar, exclusivamente, asuntos de fondo; como se verá más adelante. Actos seguidos, ameritan su análisis en aspectos relativos a sus elementos esenciales, el plazo para interponerlo, ante qué autoridad y su procedencia.

Así tenemos que sus elementos de validez son el de estar establecido en un ordenamiento legal correspondiente,¹⁵ la existencia de una resolución administrativa, que deberá ser definitiva, personal y concreta, que cause agravio, que conste por escrito, salvo la negativa ficta y que sea nueva.

Como elementos personales identificamos a la Administración Pública, que recaerá en un órgano que puede ser el mismo que dictó el acto, su superior jerárquico o uno diferente. En el ámbito fiscal federal dentro de la administración pública corresponderá al SAT, en específico a la Administración General Jurídica,¹⁶ competente para resolver el recurso de revocación contra sus propios actos o resoluciones que emita o de cualquier unidad administrativa del SAT que no tenga delegada dicha atribución, así como las correspondientes a las autoridades fiscales federales de las entidades federativas que hayan celebrado convenio de coordinación fiscal en términos de la Ley de Coordinación Fiscal.

¹³ *Cf.* Tesis I.4º.A.341 A, Novena Época, Seminario de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, marzo 2002, p. 1284.

¹⁴ Artículos del 116 al 128 del CFF vigente.

¹⁵ Artículo 97 fracción III constitucional señala que los recursos administrativos han de consagrarse en ordenamientos legal y materialmente legislativos, lo cual se robustece con los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación bajo los siguientes rubros: RECURSOS O MEDIOS DE DEFENSA ORDINARIOS. REGLAS PARA SU DETERMINACIÓN EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 107, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN Y 73, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DE AMPARO) o bien, en ordenamiento diverso RECURSOS O MEDIOS DE DEFENSA ORDINARIOS. PUEDEN ESTABLECERSE EN ORDENAMIENTO LEGAL DIVERSO DEL QUE SIRVE DE FUNDAMENTO A LA EMISIÓN DEL ACTO RECLAMADO (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 107, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN Y 73, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DE AMPARO).

¹⁶ Artículo 35 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente.

Y el administrador recurrente, será la persona física o jurídica que lo promueva, ante el órgano competente, a fin de tramitarlo y resolverse. En sí, es el afectado por la Administración Pública.

Dicho de otro modo, la Administración Pública será el sujeto activo y el administrador recurrente el sujeto pasivo dentro de este proceso ordinario.

Este recurso de revocación procederá contra:

I. *Resoluciones definitivas* dictadas por autoridades fiscales federales que: determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos; nieguen la devolución de cantidades procedentes; dicten las autoridades aduaneras que causen agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 del CFF.¹⁷

II. *Actos de autoridades fiscales federales* que: exijan el pago de créditos fiscales extinguidos o en monto inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización equivalente al 20% del valor del cheque cuando se presente para su pago y se tengan fondos insuficientes; se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución no ajustado a la Ley de la materia, o determinen el valor de los bienes embargados y afecten el interés jurídico de terceros, cuando aleguen su propiedad.

El recurso, por regla general, se presenta dentro de los 30 (antes 45) días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto o resolución a recurrir, sin embargo, operan otros plazos como se describe a continuación:

PLAZO	SUPUESTO DE PROCEDENCIA
Dentro de los 10 días siguientes a la publicación de la convocatoria de remate	<ul style="list-style-type: none"> • Procedimiento contencioso administrativo no ajustado a la LFPCA • Violaciones cometidas antes de remate
10 días a partir del día hábil siguiente de que se verifiquen las diligencias de requerimiento de pago o de embargo	<ul style="list-style-type: none"> • Actos de ejecución sobre dinero en efectivo, depósitos en cuenta abierta en instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo • Bienes legalmente inembargables, o • Actos de imposible reparación material
En cualquier tiempo	<ul style="list-style-type: none"> • El tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados

Fuente: Elaboración propia.

¹⁷ Artículo 33-A CFF sirve para llevar a cabo aclaraciones sobre requerimientos de declaraciones en un plazo de seis días; Artículo 36 CFF, refiere que las resoluciones definitivas favorables al particular podrán ser modificadas mediante juicio instaurado por las autoridades fiscales ante el TFJA y el Artículo 74 CFF contempla las resoluciones sobre la condonación de multas.

¹⁸ Quien decida interponer el recurso de revocación deberá hacerlo mediante el buzón tributario, que inició en junio de 2014 para personas morales y a partir del 2015 para las personas físicas, el cual consiste en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del SAT,¹⁹ que anunciará las promociones y demás información que presentarán los contribuyentes, así como, la relación de servicios a su disposición incorporados en el mencionado buzón conforme a la regla 2.2.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2017, entre ellos, este recurso de revocación.

Aunadamente, se observará la ficha 192/CFF Recurso de revocación del Anexo 1-A de la citada Resolución Miscelánea para 2017, en la cual se aclara la opción de enviar las pruebas diversas a las documentales que ofrezca mediante correo certificado con acuse de recibo o entregarlas directamente en la dirección de la autoridad que atenderá su trámite, adjuntando copia del acuse de recibo electrónico que indique el número de promoción.

Será mediante escrito libre cuando se promocióne por sujetos no obligados a inscribirse en el RFC, las que se presenten ante las autoridades fiscales de las entidades federativas, así como los que no se encuentren obligados a tramitar la e.firma, ante la unidad administrativa del SAT o de la entidad federativa que corresponda. Cabe aclarar que se presentarán ante las autoridades estatales cuando las entidades federativas, incluyendo la hoy Ciudad de México, hayan firmado Convenio de Colaboración Administrativa, ya que fungirán como autoridades federales, en términos del artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal (LCF).

Resulta improcedente, entre otros supuestos, cuando no se afecte el interés jurídico del gobernado, se haya impugnado ante autoridad distinta o sea conexo a otro impugnado a autoridad diversa, se haya consentido, no se expresen agravios, sean revocados por la autoridad, dictado por autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previstos en un tratado para evitar la doble tributación, si se inició con posterioridad a la resolución del recurso de revocación o después de la conclusión del juicio ante el TFJA.

Como el acceso a este medio de comunicación fue bloqueado a los contribuyentes que promovieron el amparo contra el buzón tributario, en tanto esté pendiente la resolución definitiva sobre su constitucionalidad por parte de la SCJN, podrán presentar dicho recurso en la forma tradicional mediante escrito libre dirigido

18

¹⁹ Arts. 17-K y 121 del CFF, cuyas promociones podrán ser en un horario de 24 horas del día durante todo el año en términos del artículo 7 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente, pero las notificaciones electrónicas serán de 9:30 a 18:00 hrs. (de la Zona Centro de México) como marca la regla 2.12.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017.

a la autoridad competente, explicando esa situación y la autoridad hacendaria deberá notificarle bajo alguna de las formas previstas en el Artículo 134 del CFF, distinta a la electrónica. Consideramos que no recibirlo por esta vía contravendría el derecho de audiencia y acceso a justicia que establecen los artículos 14 y 17 constitucional, además, reiteramos que el CFF prevé otras formas no electrónicas.

En conclusión, el recurso de revocación es un procedimiento sencillo a diferencia del proceso que se sigue en el juicio contencioso, el primero limitándose a un escrito que contenga los argumentos acompañado de las pruebas necesarias para probar su intención, buscando que la autoridad revoque su propio acto.

2.2 RECURSO DE REVOCACIÓN EXCLUSIVO DE FONDO

En parágrafos anteriores, señalamos que durante el mes de enero del año en curso, existió la adición de la Sección Cuarta dentro del Capítulo I del Título V del CFF intitulada “Del Trámite y Resolución del Recurso Exclusivo de Fondo”,²⁰ mediante la cual se regula la opción de promover el recurso de revocación exclusivo de fondo, que en esencia contempla las mismas características del juicio de resolución exclusiva de fondo, que trataremos en un apartado por separado. Tal recurso se limitará contra resoluciones definitivas que deriven de revisiones de gabinete, visitas domiciliarias o revisiones electrónicas, cuya cuantía sea mayor a 200 veces de UMA elevada al año al momento de que se emita la resolución y cuyo agravio de fondo se refiera al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las contribuciones. Su trámite será optativo, sin posibilidad de variar la elección y tendrá como característica la posibilidad de manifestar en su escrito, el desahogo de una audiencia para exponer los argumentos de que le asiste la razón, la cual tendrá verificativo en las instalaciones de la autoridad que lo resolverá, ante la presencia de la autoridad emisora de la resolución y del promovente; asimismo, en caso de acompañar alguna prueba pericial, la autoridad administrativa tendrá la facultad de valorar la idoneidad tanto de la prueba como del perito y, en caso de duda, ordenar y desahogar otra pericial.

El sentido de la resolución podrá ser: confirmar el acto, dejarlo sin efecto, modificarlo o dictar uno nuevo.

Conforme a las disposiciones transitorias entrará en vigor dentro de los 30 días naturales siguientes al día que entre en vigor el decreto de reforma, esto es, el día 26 de febrero del 2017.

Por ende, los contribuyentes tendrán que estudiar su viabilidad y apoyarse en postulantes preparados en actuaciones orales y respecto de las autoridades fiscales habrán de dar respuesta a esta instancia de justicia administrativa de fondo con los

²⁰ Comprende la adición de los artículos 133-B al 133-G del CFF según reforma de fecha 27 de enero del 2017.

mismos recursos humanos, materiales y técnicos, toda vez que no se les autorizará incremento al presupuesto asignado.

2.3 ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS ESPECIALIZADOS EN MATERIA TRIBUTARIA

Además del recurso de revocación regulado en el CFF, existen otros ordenamientos que tratan a los recursos administrativos que proceden contra resoluciones dictadas en materia tributaria, como la Ley del Seguro Social (LSS), la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (LINFONAVIT) y la LCF.

Aunque existen otros recursos como en el caso de la materia aduanera, solo se estudiarán los antes mencionados debido a la importancia que tienen los dos primeros al ser recaudados y administrados por órganos fiscales autónomos distintos al SAT y, el último, por recaer en las participaciones federales que surgen en un marco del Sistema de Coordinación Fiscal, cuyo objetivo es evitar la doble tributación entre la Federación y las 32 Entidades Federativas que la integran, previa celebración de convenios. Tales convenios de igual forma podrán formalizarse entre aquellas y los municipios para transferir las participaciones federales que les correspondan.

2.3.1. SEGURO SOCIAL

El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) es un organismo público descentralizado con personalidad y patrimonio propio, con facultades ejecutorias y que tiende a garantizar la seguridad social para proteger el derecho a la salud, así como, otorgar pensiones. De su actuación podrá emitir actos o resoluciones que afecten a patrones con motivo del entero de las cuotas obrero-patronales que constituyen una de las contribuciones llamadas aportaciones de seguridad social,²¹ cuyo fundamento legal está previsto en la fracción XXIX Apartado A del artículo 123 constitucional y son fuente básica para cumplir con el fin antes señalado.

En respuesta a estos actos de molestia, los asegurados o beneficiarios y los patrones podrán hacer valer el recurso de inconformidad, que prevén los artículos 294 y 295 de la LSS, apegándose a lo que establece el Reglamento de Inconformidad y en forma supletoria el CFF, el Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC) y la Ley Federal del Trabajo, dependiendo del acto definitivo a impugnar.

Quienes resolverán serán los Consejos Consultivos Delegacionales. Su término de presentación es de 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surte efectos la

²¹ Artículo 2 del CFF vigente clasifica como contribuciones a los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y a las aportaciones de seguridad social.

notificación y conforme al artículo 295 de la LSS es obligatorio agotarlo antes de acudir a las Juntas de Conciliación y Arbitraje. No obstante, existe jurisprudencia que reconoce la trasgresión a la garantía de justicia pronta y expedita o acceso a la justicia.²²

Cabe señalar que las controversias que se presenten entre el Instituto y los patrones, se tramitarán ante el TEJA.

2.3.2. INFONAVIT

El Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) al igual que el IMSS es un órgano fiscal autónomo con personalidad jurídica y patrimonio propio. El primero tiene como objetivo otorgar crédito a los trabajadores para la adquisición, remodelación o ampliación de su vivienda, considerado como el principal prestamista hipotecario en América Latina.

El fundamento de las aportaciones de los patrones, consideradas como gastos de previsión social, se encuentra en el artículo 123 Apartado A fracción XII constitucional, 141 de la LFT y en el artículo 26 fracción II la LINFONAVIT, equivalente al 5% del salario base de aportación del trabajador y con la administración de esos recursos es como le permite otorgar crédito para la vivienda.

El artículo 52 de la LINFONAVIT consigna la inconformidad de las empresas, de los trabajadores o sus beneficiarios sobre la inscripción en el Instituto, derecho a créditos, cuantía de aportaciones y de descuentos, así como sobre cualquier acto del Instituto que lesione los derechos de los sujetos antes mencionados. En este caso se presentará el recurso de inconformidad, en la forma y términos que señale el Reglamento aplicable.

A lo largo de los artículos 53 y 54 de la LINFONAVIT, se distinguen diversos supuestos de defensa, una vez agotado el recurso de inconformidad, como se tiene a continuación:

1. Entre los trabajadores o sus beneficiarios y el Instituto, sobre derechos de aquéllos se resolverán por la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje.
2. Las derivadas de adeudos de los trabajadores al Instituto por créditos que éste les haya otorgado, se tramitará ante los tribunales correspondientes.

²² Tesis: P./J. 114/2001, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Septiembre de 2001, p. 7, registro 188737, bajo el rubro SEGURO SOCIAL. EL ARTÍCULO 295 DE LA LEY RELATIVA QUE ESTABLECE A CARGO DE LOS ASEGURADOS Y SUS BENEFICIARIOS LA OBLIGACIÓN DE AGOTAR EL RECURSO DE INCONFORMIDAD, ANTES DE ACUDIR A LA JUNTA FEDERAL DE CONCILIACIÓN Y ARBITRAJE A RECLAMAR ALGUNA DE LAS PRESTACIONES PREVISTAS EN EL PROPIO ORDENAMIENTO, TRANSGREDE EL DERECHO AL ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA GARANTIZADO EN EL ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL.

3. Para los trabajadores, sus causahabientes o beneficiarios, será optativo agotar el recurso de inconformidad o acudir directamente a la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje o a los tribunales competentes.

Para los patrones será optativo agotar el recurso de inconformidad o acudir directamente a ventilar su controversia ante el TFJA.

El término para interponerlo es de 30 días para trabajadores o beneficiarios y de 15 días para patrones, contados a partir del día siguiente en que el inconforme tenga conocimiento del acto recurrido,²³ computándose los términos y plazo por días hábiles.

El órgano resolutor será la Comisión de Inconformidades y de Valuación y su escrito deberá indicar los datos que identifiquen el que promueve como son su nombre, domicilio, Registro Federal de Contribuyentes, razones por el cual se promueve el recurso de inconformidad y las pruebas serán admitidas siempre y cuando tengan relación con lo que se pretende y no se admitirá la prueba confesional.

2.3.3. LEY DE COORDINACIÓN FISCAL

El recurso de inconformidad contemplado en el artículo 11-A de la LCF, opera cuando los particulares resulten afectados por el incumplimiento a las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF) y de las de coordinación en materia de derechos, debiendo acudir ante la SHCP dentro de los 45 días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del requerimiento o, en su caso, a partir de la fecha de pago de la contribución que corresponda.

Podrá ser presentado por un representante común y se tramitará conforme a las disposiciones que para el recurso de revocación establece el CFF, excepto en lo que se refiere al plazo.

Cabe aclarar que aun cuando el plazo del recurso de revocación previsto en el CFF se redujo de 45 a 30 días, éste nuevo plazo no aplicará para este recurso.

La SHCP, a través de la Administración General Jurídica,²⁴ después de oír a la entidad afectada y de solicitar un dictamen técnico a la Junta de Coordinación Fiscal, resolverá en un plazo de un mes a partir de que reciba el dictamen y esto implicará devolver cantidades cobradas indebidamente o impugnarse ante el TFJA por los promoventes. Por su parte, si el Estado se inconforma, podrá acudir ante la SCJN conforme al artículo 12 de la LCF.

²³ Artículo 9 del Reglamento de la Comisión de Inconformidades y de Valuación del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores vigente.

²⁴ Art. 35, fracción XXVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, señala que es la autoridad competente para resolver sobre el recurso de inconformidad previsto en la Ley de Coordinación Fiscal.

Por lo anterior, en la LCF se establecen los supuestos en los que procederá tal recurso, el procedimiento técnico para su presentación, el plazo de su interposición y las opciones de defensa posterior para el promovente o bien, para la Entidad Federativa inconforme.

2.4 PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO O JUICIO DE NULIDAD

En México la titularidad del control jurisdiccional de la administración pública federal está encomendada a un Tribunal especializado,²⁵ que desde su concepción resolvió problemas de carácter fiscal producidos entre la SHCP y los causantes; tiempo después se adicionaron los asuntos surgidos por el nacimiento de los órganos fiscales autónomos, el IMSS y el INFONAVIT; le siguieron la materia sobre resoluciones emitidas por el entonces Departamento del Distrito Federal por concepto de aportaciones patronales para el establecimiento de escuelas, la materia de pensiones, así como, las emitidas por las entidades federativas como parte del esquema del SNCF. No siendo suficiente, con la entrada en vigor de la LFPCA, conocería de toda clase de conflictos y controversias administrativas.²⁶

De ahí que cambie su denominación de Tribunal Fiscal al de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJA). Le siguió una reforma a la LFPCA lo cual incrementa su campo de acción al conocer de demandas contra decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o se controvierta en unión a un primer acto de aplicación. Además, de que sus fallos alcanzaron valor de plena jurisdicción, dejando de ser de nulidades.

De gran efecto es la reforma constitucional de la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Federal, al dotar al citado Tribunal Federal de facultades la imposición de sanciones a los servidores públicos por responsabilidades administrativas que incurran.

Trascendente es la reforma constitucional del 2015,²⁷ pues será el órgano competente para sancionar a los servidores públicos por las responsabilidades

²⁵ Cfr. ORTEGA CARREÓN, C., *Juicio de Nulidad tradicional, en línea y sumario*, Porrúa, 2011, pp. 8, 9, 26 y 27.

²⁶ Será amplia la competencia administrativa toda vez que conforman la administración pública paraestatal los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos públicos. Art. 1 de la LOAPF vigente.

²⁷ DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de combate a la corrupción de fecha de publicación en el DOF del 25 de mayo del 2015.

administrativas que la ley determine como graves, a los particulares que participen en actos vinculados con dichas responsabilidades, así como fincar a los responsables el pago de las indemnizaciones y sanciones pecuniarias que deriven de los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales. Otra carga más, será el papel que tendrá como integrante del Comité Coordinador dentro del Sistema Nacional Anticorrupción.²⁸

Es oportuno señalar que dada la exponencial carga de trabajo del TEJA, se crearon salas especializadas, la primera en 2008 dedicada a las controversias que surgieran en materia de derechos de autor y propiedad intelectual.

Posteriormente, en 2009 se adicionó en la LFPCA la opción de promover el juicio contencioso federal en línea, desarrollado íntegramente vía electrónica y en funciones desde el 2011. Siguiendo con la política de agilizar el rezago²⁹ se dio nacimiento al juicio contencioso administrativo sumario, similar al presencial, solo que se marcan los montos controvertidos y los términos del procedimiento y con la llegada del año de 2017 se apuesta a la regulación del juicio de resolución exclusiva de fondo.

Asimismo, substanciará los juicios que promueva la autoridad hacendaria para anular las resoluciones administrativas favorables al particular, conocido como juicio de lesividad.³⁰ Ésta es una figura jurídica que contempla un daño ocasionado al Estado a consecuencia de una resolución emitida por la propia autoridad, al considerar que otorga beneficios inmerecidos al particular, con motivo de un análisis detallado en fecha posterior.

²⁸ Conforme al artículo 10 de la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción publicada en el DOF de fecha 18 de julio de 2016, el Comité Coordinador estará conformado por un Representante del Comité de Participación Ciudadana, quien lo presidirá, los titulares de la Auditoría Superior de la Federación, de la Fiscalía Especializada de Combate a la Corrupción, de la Secretaría de la Función Pública, el Presidente del Instituto Nacional de Transparencia y Acceso a la Información y Protección de Datos Personales y el Presidente del TEJA, y será la instancia responsable de establecer mecanismos de coordinación entre los integrantes del Sistema Nacional Anticorrupción y tendrá bajo su encargo el diseño, promoción y evaluación de políticas públicas de combate a la corrupción. En resumen, será el cerebro que dirigirá el Sistema Nacional Anticorrupción.

²⁹ En 2007 en promedio fueron 1372 días que se tardaban las Salas Regionales Metropolitanas en tramitar un juicio, lo que equivale a casi cuatro años. Secretaría de Gobernación, La impartición de Justicia Federal, Administrativa, Agraria, Fiscal y Laboral, México, 2011, p. 22.

³⁰ Dicha figura está reglada en los artículos 36 CFF, 3 LOTEJA y 13 fracción III LFPCA, la cual deberá promoverse en un plazo de cinco años a partir del día siguiente a la fecha en que se haya emitida la resolución favorable.,

Derivado de la tortuosa evolución del TEJA desde su creación en 1937 a la fecha, podemos concluir que su competencia está distribuida a lo largo de las XXIX fracciones enlistadas en el artículo 3 de su Ley Orgánica.³¹

El recurso jurisdiccional al igual que el recurso administrativo, respetan sus requisitos esenciales, consistentes en estar establecido en una ley, contar con una resolución administrativa o judicial y como tercero, exista una afectación a la esfera jurídica del gobernado. Entre otros elementos a observar, están el plazo de interposición, período de admisión de pruebas, plazo para resolver el recurso, momento en que corre el término y la posibilidad de impugnarlo en otras instancias.³²

Sin embargo, como diferencia tenemos la autoridad ante la que se interpondrá, para el administrativo será la que resuelve, esto es, la administrativa y en el jurisdiccional, la autoridad jurisdiccional, que es administrativa no vinculada al Poder Judicial. La primera generará una controversia administrativa y la segunda un proceso, ambas buscan el esclarecimiento de la ley, una para su función y otra para el interés público. Su conclusión será una resolución y la otra una sentencia, impugnables ante un medio extraordinario, en nuestro caso, el amparo. También será la denominación de las partes que difieran, en la administrativa administración-administrado recurrido y en el contencioso, el demandante-demandado.

Lo importante del juicio contencioso es conocer sus términos como se muestran a continuación³³:

ACCIÓN	PLAZO	SUJETO
Presentación de la demanda (Art. 13 frac. I LFPCA)	30 días hábiles	Demandante
Contestación de la demanda (Art. 19 LFPCA)	30 días hábiles	Demandado
Ampliación de la demanda (Art. 17 LFPCA)	10 días hábiles	Demandante
Ampliación de la contestación de la demanda (Art. 19 LFPCA)	10 días hábiles	Demandado
Deshaogo de pruebas	Indefinido	TEJA
Alegatos	3 días	Las partes

³¹ Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa publicada en el DOF el 18 de julio de 2016.

³² Art. 23 de la Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes. Acota que los contribuyentes tiene derecho a que en la notificación se indique qué medios de defensa tiene a su alcance, el plazo para su interposición y la autoridad ante la cual se promovería, la ausencia de esto, implicará que el plazo se duplique.

³³ Reformas a la LFPA publicadas en el DOF de fecha 13 de junio de 2016.

ACCIÓN	PLAZO	SUJETO
Proyecto de sentencia (Art. 49 LFPCA)	30 días del cierre de instrucción	TEJA
Sentencia (Art. 49 LFPCA)	15 días después del proyecto de sentencia	TEJA

Fuente: Elaboración propia.

De lo anterior, se observa una unificación y reducción significativa en los plazos para los juicios por vía tradicional o en línea. Sin embargo, las reformas a la LFPCA no incluyeron mediante disposiciones transitorias el plazo aplicable respecto a los actos o resoluciones notificados antes de la vigencia de dichas reformas, pero consideramos debe respetarse el principio de irretroactividad.

Lamentablemente, en contra de la reducción de plazos, se obliga a las partes a acudir al Tribunal por sus copias de traslado, esto complicará al particular al trasladarse al lugar donde radican las salas sean regionales, metropolitanas o superiores, pues de no hacerlo correrán plazos. Aunado a que la notificación será por “Aviso electrónico” y “Boletín Judicial”, salvo las que señale el Magistrado Instructor, para estos efectos se exige la indicación de un correo electrónico, de no señalarlo no opera prevención.

Una vez concluido el juicio y de no ser favorable existe una segunda instancia ante la Sala Superior del mismo TEJA, tratándose de las resoluciones dictadas en materia de responsabilidades administrativas,³⁴ lo que dilata una justicia pronta y expedita que exige el artículo 17 constitucional. Así las cosas, continúa el retardo en las pretensiones del contribuyente.

Consideramos que el TEJA no tiene plena independencia de criterio en sus resoluciones, al caer en el juicio de amparo, además de que presupuestalmente depende del Ejecutivo más aún designa a los magistrados. Ahora, con motivo de la reforma constitucional serán 16 magistrados funcionando en Pleno General, Pleno Jurisdiccional o en tres secciones,³⁵ por lo que tendremos que esperar que entren en vigor las competencias en materia de responsabilidades de servidores públicos y contra particulares que tengan relación con aquellos donde fluyan recursos públicos, para ver si realmente cumplirán con la tarea encomendada pese al aumento en su estructura orgánica. El crecimiento en número de magistrados y salas no garantiza

³⁴ Art. 20 fracción II de la LOTEJA, mediante la cual se incluye como facultad de la Tercera Sección, la de resolver el recurso de apelación que interpongan las partes en contra de las resoluciones dictadas por las Salas Especializadas en materia de Responsabilidades Administrativas.

³⁵ En términos de los artículos 13 y 14 de la LOTEJA, las dos primeras secciones tendrán competencia administrativa y fiscal y la tercera en responsabilidades administrativas.

su eficiencia, sino por el contrario la puede hacer más deficiente y dificultar su control.³⁶ El tiempo lo marcará.

2.4.1. JUICIO EN LÍNEA

Ante el reclamo de justicia rápida y expedita, lo que significa prontitud y sin obstáculos, reconocidos por nuestra Constitución en su artículo 17, se exploró como una ruta diferente para promover su eficacia, el juicio contencioso administrativo en línea, para demostrar su utilidad y bajo costo.

La creación de una sala especializada en juicios en línea³⁷ permite al Tribunal no caer en colapso funcional y administrativo. Esto dio pauta a regular la tramitación y resolución a través de un capítulo específico en la LFPA. Así, se inicia la modernización en la impartición de justicia, que como antes indicamos, el coctel de competencias ha provocado dilación en los juicios interpuestos ante dicho Tribunal Federal.

En esencia, el juicio en línea, es la forma moderna de sustanciar el proceso contencioso administrativo federal ante el TFJA, que a diferencia del tradicional, se utiliza el internet,³⁸ pero se conservan los términos del procedimiento, los medios de prueba, no existirá trato personalizado, todo fluirá utilizando la dirección de correo electrónico sea en la oficina, en el domicilio o en donde nos encontremos siempre y cuando se cuente con algún dispositivo que permita su acceso.

Las actuaciones serán radicadas en un expediente electrónico, integrado por los documentos, promociones, pruebas, oficios, incidentes, recursos y alegatos de las partes, teniendo acceso durante las 24 horas del día para consultar su estatus. El problema que se tiene es que no está contemplado que los medios electrónicos puedan utilizarse para impugnar la sentencia definitiva, debiendo utilizar el medio escrito, imprimir y certificar toda la actuación por funcionarios

³⁶ Conforme a las circulares 004 a 007 del índice de la Junta de Gobierno y Administración, se apunta que no es cuestión de redoblar recursos o esfuerzos, sino orientarlos en forma eficiente, aprovechando el uso de tecnologías para agilizar la impartición de justicia, explorando la aplicación de medios alternos de solución de conflictos, establecer juicios sumarios y la creación de salas unitarias. Citado por Buenrostro Peña, Graciela, *El arbitraje en materia tributaria en Derecho Fiscal Homenaje a Eusebio González García* coordinadores Manuel Luciano Hallivis Pelayo, Luis José Bejar Rivera et al., *Liber Iuris Novum*, México, 2014, p. 497, 511.

³⁷ Los juicios en línea tienen probada experiencia en prontitud de solución de controversias con bajos costos en países como Alemania, Italia, Francia, Gran Bretaña, Holanda, Polonia, Bélgica, Dinamarca y República Checa, con resultados alentadores. *Cfr.* Ortega Carreón, Carlos Alberto, op cit., p. 188.

³⁸ Los juicios en línea tienen probada experiencia en prontitud de solución de controversias con bajos costos en países como Alemania, Italia, Francia, Gran Bretaña, Holanda, Polonia, Bélgica, Dinamarca y República Checa, con resultados alentadores. *Cfr.* Ortega Carreón, Carlos Alberto, op cit., p. 188.

del Tribunal para remitirse al Tribunal Colegiado en Materia Administrativa de la Jurisdicción correspondiente.

Nos enfrentamos, a nueva terminología como la firma electrónica avanzada, dirección de correo electrónico, expediente electrónico, que son esenciales para quienes tienen o tendrán que utilizarlo en su momento y parece ser que se requerirán recursos humanos con un perfil de formación en derecho informático.

Bajo esta modalidad se presume la buena fe,³⁹ sin que opere lo subjetivo, donde las partes manifiestan que afirman la verdad de los hechos y que las pruebas ofrecidas son idénticas con las originales.

Sin embargo, sería importante que en el Código Penal Federal, dentro del Título Noveno denominado Revelación de secretos y acceso ilícito a sistemas y equipos de informática y en específico en el Capítulo II Acceso ilícito a sistemas y equipos de informática, se sugiere adecuarlo con la figura legal del juicio en línea y evitar la violación al principio de manifestación bajo protesta de decir verdad por la trascendencia que tiene de afirmación relativo a las pruebas aportadas.

En resumen, el juicio en línea busca disminuir el burocratismo para hacerlo más ágil en acato al artículo 17 de nuestro máximo ordenamiento. El TFJA a seis años de operar esta modalidad electrónica de impartir justicia, tendrá que enfrentar el reto de la competencia en materia de responsabilidades administrativas de servidores públicos y más aún con particulares que tengan que ver con alguna contratación con el sector público.

2.4.2. JUICIO SUMARIO

El Diccionario de la Lengua Española define como sumario al “resumen, compendio o suma” y como sumarísimo, “Dicho de cierta clase de juicios, civiles o criminales, a que la urgencia y sencillez del caso litigioso, o por la gravedad o flagrancia del hecho criminal, tiene una tramitación brevísima”. Por lo tanto, la vía sumaria se identifica con la brevedad y celeridad en su gestión.

En el ámbito administrativo lo más aproximado a un procedimiento sumario, es la negativa ficta,⁴⁰ la cual se define como “una figura jurídica en virtud de la cual,

³⁹ BUENA FE EN MATERIA ADMINISTRATIVA. SU OBSERVANCIA EN LAS DISTINTAS FASES DEL DESENVOLVIMIENTO DEL ACTO ADMINISTRATIVO... ”comportamiento leal en todas las fases de constitución de las relaciones hasta el perfeccionamiento del acto que le dió vida.. y en las dos direcciones que se manifiesten: deberes y derechos...” (Énfasis añadido) Tesis IV 2º.A.121.A, Novena Época, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Enero 2005, p. 1724. Registro 179657.

⁴⁰ Art. 37 CFF, contempla el silencio de la autoridad, cuando no responde en un plazo de tres meses, se considera que resolvió negativamente.

cuando una petición, instancia o recurso fiscal instaurado por un particular, no es resuelto por la autoridad en los plazos fijados en las leyes fiscales especiales... se entiende que es resuelta negativamente".⁴¹ Será breve porque la autoridad al no contestar en un plazo de tres meses, dará lugar a una ficción de derecho en el sentido de que se contesta en sentido negativo y a partir de ese momento se puede utilizar como medio de defensa.

Estos juicios requieren que se presente la demanda dentro de los 30 días posteriores a la notificación de la resolución a impugnar y que no excede de 15 salarios mínimos del Distrito Federal⁴² (debe ser de la Ciudad de México) elevados al año (equivalente a \$413 307.75.), que la resolución sea definitiva dictada por la autoridad fiscal o por los órganos autónomos, que fijen una cantidad líquida o se impongan multas o sanciones pecuniarias, o restitutorias por infracciones o también cuando las resoluciones que violen a una tesis de jurisprudencia de la SCJN en materia de constitucionalidad de leyes o a una jurisprudencia del Pleno de la Sala Superior del TFJA.⁴³

Será improcedente en los casos previstos en el artículo 53-3 de la LFPCA, cuando se controvierta una regla administrativa de carácter general, o de responsabilidades administrativas de los servidores públicos o sanciones por responsabilidades resarcitorias en relación con la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, o por multas por infracciones a normas en materia de propiedad intelectual. Cuando el que ofrece la prueba testimonial no pueda presentar a sus testigos, se tendrá que promover en forma tradicional.

Como novedad el Magistrado Instructor es quien podrá cambiar la forma de promover el juicio sea sumario o tradicional, ambos con la posibilidad de ser en línea.

Para una mejor apreciación de los plazos de este juicio tenemos el siguiente cuadro:

⁴¹ KAYE DIONISIO, J., *Breviario de procedimientos fiscales de defensa*, IEE, México, 1981, p. 108.

⁴² Con motivo de la reforma constitucional al artículo 26 Apartado B, 123 fracción VI y demás disposiciones transitorias de fecha 27 de enero de 2016, consistente en desvincular el salario mínimo como unidad de cuenta, índice, base, medida o referencia para determinar la cuantía de las obligaciones y supuestos previstos en las leyes federales, estatales, del Distrito Federal, así como en cualquier disposición jurídica que emane de todas las anteriores, se entenderá referido a la Unidad de Medida y Actualización (UMA), cuyo monto de \$73.04 estuvo vigente del 28 de enero de 2016 al 31 de enero del 2017, y a partir del primero de febrero del 2017 hasta el año siguiente en que se actualice conforme a lo previsto en la ley reglamentaria denominada Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización, será de \$75.49. Dichos valores de UMA fueron publicados en el DOF de fecha 28 de enero de 2016 y 10 de enero de 2017, respectivamente.

⁴³ Arts. 58-1 y 58-2 de la LFPCA vigente.

PASOS	TÉRMINO
Presentación de demanda	30 días
Contestación de la demanda	15 días
Ampliación de la demanda	5 días
Contestación a la ampliación de la demanda	5 días
Desahogo de pruebas	10 días antes del cierre de instrucción
Desahogo de prueba pericial	3 días y 5 días para rendición y ratificación de dictamen
Cierre de instrucción	60 días máximo

Fuente: Elaboración propia.

Por lo que se amplía el plazo para interponer el juicio sumario de 15 a 30 días, así como, aumenta el monto de su procedencia de cinco a 15 veces el salario mínimo general anual (ahora UMA), por lo que amerita estar al pendiente de su evolución.

2.4.3. JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO

Pese a la automatización en la impartición de justicia con la introducción del juicio en línea y a la excesiva carga de trabajo del órgano jurisdiccional, se introduce otro modo de resolver ciertos litigios fiscales, derivado de la reforma realizada a la LFPCA,⁴⁴ que busca favorecer el fondo de la controversia sobre la violación de forma o procedimental, esto es, el juicio de resolución exclusiva de fondo.

Se tramitará a petición de parte, observándose los principios de oralidad y celeridad, a fin de impugnar toda resolución definitiva que derive exclusivamente de una revisión de gabinete, visita domiciliaria o revisión electrónica y cuya cuantía del asunto exceda de 200 veces de la UMA elevada al año, que a la fecha equivale a \$5 510 770. En la demanda solo se harán valer conceptos de impugnación que tengan como fin resolver el fondo de la controversia relativos a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones revisadas. Si se llegaran a plantear como conceptos de impugnación asuntos formales o adjetivos y no de fondo, se remitirá la demanda a trámite como juicio en vía tradicional o bien, se dará atención exclusiva a los argumentos de fondo cuando también se incluyan de forma.

Una vez admitida la demanda, se suspenderá la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de garantizar el interés fiscal, beneficio que se extenderá solo hasta que se dicte la resolución que ponga fin al juicio en cuestión. Por ello, habrá de valorarse el ahorro temporal de recursos por el costo que implica otorgar una garantía y sobre todo en la época de crisis financiera que estamos enfrentando.

⁴⁴ Op cit., Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación.

Ante la exigencia del principio de oralidad, éste se observa cuando, después de presentada la contestación de la demanda y, en su caso, la contestación a la ampliación de la misma, el Magistrado Instructor, citará a audiencia oral de fijación de litis, ante quien, sin excepción, las partes expondrán su razón en la controversia bajo el principio de celeridad. Sin embargo, la inasistencia de alguna de las partes al desahogo de la audiencia, se sancionará en dar por consentida la litis fijada por el Magistrado Instructor, precluyendo además su derecho de formular alegatos en forma verbal o escrita, ya que con estos se pretende sugerir en forma breve y concisa de que están debidamente probados los hechos controvertidos y, respecto a la parte contraria, sus medios probatorios resultan insuficientes para confirmar sus hechos.

Como novedad en este juicio, se deberá acompañar al escrito de demanda la resolución que contiene el acto impugnado, la constancia de notificación, así como las pruebas ofrecidas y en su caso, el dictamen pericial, mismo que a consideración del Magistrado Instructor se desahogará en audiencia oral y bajo este precepto. En términos de la reforma en análisis, la parte demandada podrá tener más elementos para que su perito emita su dictamen pues, anticipadamente, conocerá las pruebas presentadas por la actora, inclusive, el expediente integrado con motivo de un acuerdo conclusivo o recurso administrativo.

Otro aspecto de novedad es que el Magistrado Instructor podrá cambiar la forma de promover el juicio, sea sumario o tradicional, ambos con posibilidad de ser en línea.

A fin de enfrentar esta división de trabajo, se crearán tres Salas Regionales Especializadas, las cuales se constituirán con fecha 30 de junio del 2017 e integradas por Magistrados que cuenten con mayor experiencia en materia fiscal.⁴⁵

Resulta que con este tipo de juicios vemos la influencia de la oralidad en la impartición de justicia administrativa, pero dirigida a grandes contribuyentes por el monto del asunto y sobre todo consideramos que sería violatorio dentro del proceso que no se admitan los alegatos por inasistencia a la audiencia de litis. Así, los abogados litigantes y las autoridades fiscales iniciarán la fase de preparación en la adopción y desarrollo de esta modalidad, con miras a una economía procesal al evaluar la conveniencia de no garantizar el crédito fiscal e insistir en una resolución en ambos sentidos: formal y de fondo, pero sobre todo retroalimentar la labor del legislador, quien determina los elementos esenciales de las contribuciones. Figura que inició su trámite a partir del segundo semestre del 2017.

⁴⁵ *Ibidem*, Artículo Primero Transitorio.

3. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y GARANTÍAS QUE RIGEN LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN

Los actos de la administración pública deben cumplir con el principio de legalidad, lo que significa estar avalado por la legislación correspondiente, siendo que el recurso de revocación, se ajustará a lo dispuesto en el CFF y tratándose del juicio contencioso administrativo en materia tributaria su regulación se encuentra en la LFPCA.⁴⁶ Máximo principio que está contemplado en la Declaración Universal de los Derechos Humanos⁴⁷, así como en la Convención Interamericana de los Derechos Humanos, acuerdos a los que se adhirió México y deberán respetarse conforme los prevé el artículo 1º. Constitucional con motivo de las reformas que tuvo este ordenamiento durante el año de 2011.

La misma ley aplicable precisará los requisitos que han de cumplir los medios de impugnación, entre los que destacan, constar en forma escrita, la autoridad o tribunal competente, legalidad, fundamentación, motivación, previa audiencia, irretroactividad, seguridad jurídica, en fin, serán las garantías que establecen los artículos 14 y 16 constitucional.

Ante el combate de alguna resolución que cause agravio al pagador de impuestos, el artículo 17 constitucional contiene la garantía de acceso a la justicia efectiva y real en su impartición, de que en los asuntos que se sometan a su decisión se restituya el derecho que el gobernado considera vulnerado, de manera pronta, gratuita, completa e imparcial.

De esa relación surgirán actos que deberían estar envueltos de los principios de audiencia, legalidad y seguridad jurídica, pero ante un ámbito administrativo dinámico, es común que exista inobservancia a ellos. Ante tal situación el particular contará con medios de impugnación contra actos de autoridad.

El mismo Modelo Tributario para América Latina, que como referente de codificación, mediante su artículo 14, presume de legales los actos y resoluciones de la Administración Tributaria y serán ejecutables sin intervención previa de la Autoridad Judicial, sin perjuicio de las acciones que la ley reconozca a los

⁴⁶ Hasta antes de 2006 se regulaba en el CFF, pero se derogó el capítulo correspondiente al juicio contencioso administrativo federal y se incorporó a la entonces Ley Federal del Procedimiento Administrativo hoy Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

⁴⁷ Art. 8. Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley. *Declaración Universal de los Derechos Humanos*, Sección de Servicios de Internet, Departamento de Informática Pública de las Naciones Unidas, consultado en http://www.un.org/es/documents/udhr/index_print.shtml con fecha 7 de octubre del 2016.

obligados para la impugnación y, en su caso, suspensión de la eficacia de esos actos o resoluciones. Luego entonces, se protege el derecho del gobernado de oponerse a través de los medios legales que estén incorporados en nuestro sistema jurídico.

De lo anterior, podemos colegir que el respeto a los derechos humanos del contribuyente en la impartición de justicia pronta, imparcial y efectiva, deberá estar presente en toda actuación de la autoridad fiscal que atente la esfera jurídica de aquél, todo esto protegido por nuestra Carta Magna y por los convenios internacionales vinculantes.

4. AMPARO EN MATERIA TRIBUTARIA

Los procedimientos administrativos y las resoluciones administrativas que los culminan, emitidas por autoridades administrativas o por tribunales administrativos, podrían caer en la competencia del Poder Judicial,⁴⁸ en términos del artículo 94 de nuestra Carta Magna. Finalmente, fungirá como controlador de la función administrativa, al impedir la violación de la ley y la tutela de los derechos del gobernado. En el ámbito tributario se le considera como tribunal fiscal de última instancia por la gran cantidad de casos que enfrenta.⁴⁹

El procedimiento en comento se conoce como juicio de amparo, cuyas fuentes legislativas son el artículo 103 y 107 constitucionales, la Ley de Amparo (LA), la Ley Orgánica del Poder Judicial y el CFPC, de aplicación supletoria a la LA, el cual es un medio de control extra procesal, que ha significado un instrumento de apoyo en materia fiscal por temas de importancia declarados inconstitucionales, como lo fueron el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta por violar el principio de legalidad tributaria, el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo por dar un trato distinto a las deudas contratadas con el sistema financiero, el artículo 132 de la LISR al imponer gravámenes de índole discrecional, para el caso de las multas fijas y excesivas, el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios equivalente del 5%, por mencionar algunos ejemplos.

Se podrán manejar dos oportunidades en vía de acción para combatir las disposiciones contrarias a la Constitución General. En un primer momento, cuando el precepto al entrar en vigor afecta de manera inmediata o incondicionada los intereses jurídicos del promovente, definido como autoaplicativo en un plazo

⁴⁸ Se deposita en una Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito. Al Consejo de la Judicatura Federal le corresponderá la administración, vigilancia y disciplina de tal Poder, lo anterior conforme al artículo 94 constitucional.

⁴⁹ Cfr. Mayer-Serra, Carlos Elizondo, "La Industria del amparo fiscal", *Política y género*, México, Volumen XVI, Número 2, II Semestre de 2009, p. 379.

de 30 días a partir de la entrada en vigor del precepto reclamado y, en segunda oportunidad, aquellos autoaplicativos y no combatidos o bien, aquellos que requieran actos de aplicación de alguna ley y se identifican como heteroaplicativos y se promoverán dentro de los 15 días a partir del primer acto de aplicación.

Se caracteriza por ser promovido a instancia del interesado, mediante el escrito de demanda, mediante la cual señalará el nombre del particular o quejoso que impugna el acto, la autoridad responsable, esto es, la que emitió el acto reclamado, los derechos humanos considerados violados y los argumentos que sustentan tal violación denominados agravios.

Procederá el amparo contra la violación de normas generales, actos u omisiones de autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y conforme a las garantías que otorga nuestra Constitución Federal, así como por los tratados internacionales que contengan derechos humanos en términos del artículo 1ro. Constitucional dado su carácter convencional.

Así tenemos, que procederá contra las resoluciones del TFJA contra las que ya no proceda recurso procesal, dentro de los 15 días siguientes a que surta efectos la notificación de la resolución por conducto de la Sala del TFJA que la haya emitido junto con las constancias de autos al Tribunal Colegiado de Circuito para substanciarlo.

Lo que caracteriza al amparo son las medidas precautorias pues tienen como objeto dejar las cosas en el estado en que se encuentran, para no causar situaciones de difícil reparación, mediante la suspensión de los actos reclamados, otorgando la protección solicitada. Esta protección, entonces, resulta relativa porque así lo pronuncia el artículo 107 fracción II constitucional, al establecer que las sentencias que se pronuncien sólo atenderán al quejoso que la hubiera solicitado.

El sentido de la sentencia de amparo podrá ser; concederlo, negarlo o sobreseerlo.

Como reforma de importancia está la Declaratoria General de Inconstitucionalidad, surgida por la aprobación de la mayoría calificada de por lo menos ocho votos de los ministros, misma que la SCJN deberá notificar a la autoridad emisora de la norma, y transcurridos 90 días naturales sin que se modifique o derogue la norma declarada inconstitucional, el pleno de la SCJN emitirá tal declaratoria. Dicha declaración invalida una norma con efectos generales hacia todos los gobernados o efectos *erga omnes*, pero no opera en contribuciones consideradas inconstitucionales.⁵⁰

⁵⁰ Para ciertos autores una forma de frenar el abuso del amparo en materia tributaria, es haber aprobado la declaración de inconstitucionalidad de leyes tributarias, pero siempre y cuando un número elevado de quejosos a amparo, se concentre en una sola instancia y no se devuelvan recursos del erario público en caso de otorgarse el amparo y así evitar privilegios. *Cfr.* Mayer-Serra, Carlos Elizondo, op cit., pp. 380-381.

Por lo tanto, el amparo es de efectos relativos salvo que se emita la Declaratoria General de Inconstitucionalidad, por lo que sí quedan a salvo es que se puede sustanciar con base en los principios que contempla el artículo 31 fracción IV constitucional: gasto público, proporcionalidad, equidad y sobre todo legalidad. En realidad se debe tratar a todos por igual se amparen o no.

Existen opiniones de que se debería replantear, toda vez que no todo contribuyente tiene acceso a este medio de defensa tecnicado y sobre todo si el amparo es para proteger contra contribuciones que trasgreden a la Constitución no deberían ser aplicadas aun cuando algunos hayan sido protegidos pues debe recaer sobre todos los que se encuentren en la misma situación.

La principal justificación es el deber de cubrir el gasto público, aun contra la imposición de leyes inconstitucionales, como sucedió con el controvertido impuesto empresarial a tasa única, que pese a reconocer su constitucionalidad fue abrogado tras seis años de vida.

Luego entonces, estamos ante cambios en la LA que después de la incorporación de la dinámica de derechos humanos, el ordenamiento jurídico mexicano permite la aplicación de normas declaradas inconstitucionales, contra quienes no se amparan, esto solo evidencia el trabajo sin mejora del legislador y cabría reflexionar si el Estado está o no beneficiándose de recursos obtenidos con la aplicación de leyes inconstitucionales.

5. MECANISMO DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS PREVISTO EN UN TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Una vertiente más de control judicial de la actuación administrativa, la constituye los tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo y aprobados por el Senado, toda vez que serán Ley Suprema en México.⁵¹ Y será usual que derivado de la aplicación de convenios para evitar la doble imposición surjan conflictos interpretativos.

La estructura de dichos convenios tiene su fundamento en los modelos propuestos por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU) en orientación de los países miembros.⁵² Cabe aclarar que su primer embrión de los convenios tributarios es el Modelo de Convenio de la Sociedad de Naciones de 1927.

⁵¹ Artículo 133 constitucional.

⁵² México es miembro en ambos organismos, en la OCDE son 34 miembros y en la ONU 193, Centro de la OCDE en México para América Latina en <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/> y Naciones Unidas en <http://www.un.org/es/member-states/index.html> consultados el 10 de octubre de 2016.

El “Procedimiento de Acuerdo Mutuo” (Mutual Agreement Procedure) o “Acuerdo Amistoso,” contenido en el propio texto del convenio internacional en su artículo 25 establece reglas generales para el desarrollo del PAM, en primer lugar se tratará con las autoridades del estado de residencia y en segundo plano mediante acuerdo entre autoridades competentes de los gobiernos firmantes del tratado bilateral, dentro de un plazo de tres años.

En parágrafos anteriores señalamos que contra la resolución que determine un crédito fiscal o interprete un tratado para evitar la doble tributación, se podrá recurrir bajo dos esquemas internos: el recurso de revocación y, el juicio contencioso administrativo previstos en la legislación interna, ambos con la modalidad de resolución exclusiva de fondo, por lo que cuando un contribuyente obtengan un ingreso de fuente de riqueza ubicada en el extranjero y tengan conflicto con el fisco federal mexicano, tendrá como tercer vía independiente, el procedimiento de resolución de controversias.⁵³

Lo importante de este mecanismo es que las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas, de lo contrario se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado.

Ahora bien, ante la ineficacia del PAM, debido a que dos entidades siempre buscarán asegurar la recaudación, difícilmente cederá una u otra, por lo que se reconoció la necesidad de alterar el Modelo de Convenio para incluir la cláusula arbitral, entonces, ambos medios son complementarios, conformando una unidad de mecanismo de solución de conflictos,⁵⁴ incluido en los comentarios al Convenio en comento, el cual se podrá desahogar en un término de dos o tres años según el Convenio Modelo adoptado.

Cabe reiterar que los dos medios de defensa domésticos son improcedentes contra resoluciones dictadas en el PAM, de igual forma éste resulta improcedente para impugnar las resoluciones emitidas por las autoridades o jueces competentes en los procedimientos de defensa en México.

La suspensión del plazo para interponer el medio de defensa interno cesa en el momento en que se notifica la resolución del procedimiento de acuerdo mutuo o cuando el particular que lo interpuso, se desista.

⁵³ Fundamento de estas tres vías están en los artículos 121, 124, fracción VIII, 125 y 144 CFF, 1, 8 fracción XIV y 51 último párrafo de la LFPCA.

⁵⁴ De incluirse el arbitraje en el Modelo de la ONU, conllevaría altos costos el procedimiento, que sería en desventaja para países en desarrollo, incluso se propone debatir un mecanismo simplificado, donde funja un solo árbitro y no un panel. Schoueri, Luis Eduardo, “Arbitraje en el derecho tributario internacional”, *Revista de Derecho Fiscal*, Núm. 6, Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2012, p. 11-12.

Tratándose del Reino de España, el artículo 25 de su tratado adopta el procedimiento de resolución de controversias de la Convención Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).⁵⁵

Derivado de lo anterior, este procedimiento optativo y específico previsto, generalmente, en el artículo 25 de los tratados internacionales para evitar la doble tributación que México ha celebrado, podrá solicitarse por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previsto en el CFF o en la LFPCA.

5.1. EL PROCEDIMIENTO ARBITRAL

Pese a que el TFJA se ha auxiliado de las herramientas electrónicas, para enfrentar la monumental carga de trabajo con motivo de competencias adicionales, con el fin de cumplir con el postulado constitucional del artículo 17 que exige una justicia pronta, expedita e imparcial, no ha sido suficiente, por lo que también sería importante volver la mirada a los medios alternos de solución controversias como reza el citado artículo 17 constitucional: “...*las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias...*”

Por las razones expuestas, se podría introducir el arbitraje como medio alternativo para resolver los diferendos fiscales. Si en algunas legislaciones se contemplan se debería hacer extensivo a esta materia, no sobre las contribuciones pero sí en su cumplimiento. Su ejercicio podrá dar un respiro a los tribunales, mecanismo que podría ser atractivo para obtener la anhelada justicia pronta, completa e imparcial.

Consideramos que su adopción no sería problema al preverlo nuestra Constitución y está contenido en una ley y de ninguna manera se busca intromisión en los aspectos soberanos como fijar las contribuciones o las bases para su determinación, sino en una fase posterior, un análisis y resolución fuera de un proceso jurisdiccional, claro previendo que su carácter sea opcional u obligatorio dependiendo del Convenio celebrado. Esto sería en contra nuestro sistema de impartición de justicia lento, complicado, poco eficaz y costoso para los justiciables.

En términos generales nuestro sistema jurídico tiene previsto la utilización de mecanismos alternativos de solución de controversias, como el PAM y el arbitraje, sin embargo, antes de llegar a ellos, se deberían considerar otros como la conciliación haciéndola extensiva en el área tributaria como ya es una institución introducida en otros ámbitos, como el laboral,⁵⁶ y a nivel local tenemos la Ley de Justicia Administrativa

⁵⁵ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, Comité de Estudios Fiscales de la OCDE, 2010, versión abreviada, <http://www.gereens.cl/gereens/ModeloConvenioTributario.pdf> consultado el 1o. de octubre de 2016.

⁵⁶ Art. 685 de la LFT, mediante el cual se dispone que el proceso del derecho del trabajo será público, gratuito, inmediato, predominantemente oral y conciliatorio y se iniciará a instancia de parte.

del Estado de Morelos,⁵⁷ así como la Ley vigente en el Estado de Guanajuato,⁵⁸ el CFPC.⁵⁹ Como antes señalamos otra especie de mecanismo alterno es el arbitraje, el cual también lo contiene la legislación laboral y el Código de Comercio.⁶⁰

Derivado de lo anterior, en materia tributaria debería expenderse otras formas alternas de solución, como la conciliación la cual permitirá un acuerdo entre las partes cuando existe controversia sobre la aplicación o interpretación de sus derechos, haciendo innecesario el proceso. En este caso se sugiere activar las facultades de comprobación y determinado el crédito fiscal promover la conciliación fiscal pero sobre sanciones por el incumplimiento y no cancelar créditos fiscales u otorgar la amnistía,⁶¹ sobre todo cuando su monto es significativo pues ha sido una práctica reiterada reconocerla mediante la Ley de Ingresos de la Federación.⁶² Esto permitirá anticipar el cobro de los adeudos fiscales y desahogar la carga de trabajo del TFJA que cada vez está más saturado en competencias.

⁵⁷ Art. 83 bis. Ley de Justicia Administrativa del Estado de Morelos, dispone que una vez admitida la demanda, el magistrado señalará de inmediato fecha y hora para la celebración de una audiencia de conciliación dentro de los diez días siguientes en el juicio contencioso administrativo.

⁵⁸ Ley de Justicia Alternativa del Estado de Guanajuato, que en su artículo 1º. prevé la mediación y conciliación como medios alternativos de justicia en diversas materias, como son la civil y penal, cuando las controversias recaigan sobre derechos de los particulares respecto de los cuales dispongan libremente, sin afectar el orden público.

⁵⁹ Art. 595 del CFPC, el cual señala que en la audiencia el juez personalmente propondrá soluciones al litigio y exhortará a las partes a solucionarlo, pudiendo auxiliarse de los expertos que considere idóneos.

⁶⁰ Art. 1416 del Código de Comercio, está regulado mediante el Título IV del Acuerdo Arbitral y dentro de sus disposiciones define como Arbitraje, cualquier procedimiento arbitral de carácter comercial, con independencia de que sea o no una institución arbitral permanente ante la que se lleve a cabo y como Acuerdo de arbitraje, el acuerdo por el que las partes deciden someter a arbitraje todas o ciertas controversias que hayan surgido o puedan surgir entre ellas respecto de una determinada relación jurídica, contractual o no contractual.

⁶¹ Que proviene del griego “amnesia”, se define como el acto del Poder Legislativo que ordena el olvido oficial de una o varias categorías de delitos. *Cfr. Enciclopedia Jurídica Mexicana*, T. I, A-B, Porrúa-UNAM, México, 2002, p. 236.

⁶² Artículo Séptimo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007, publicada en el DOF el día 27 de diciembre de 2006, mediante el cual se estableció que los contribuyentes podrían beneficiarse de la condonación de créditos fiscales, consistentes en créditos fiscales, cuotas compensatorias, actualización y accesorios, así como, las multas de adeudos anteriores a 2003, previo cumplimiento de requisitos. En la misma línea, mediante el Artículo Tercero Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, publicada el 17 de diciembre de 2012, se otorga el beneficio de la condonación de adeudos fiscales generados antes del 2012, pero en ambos casos se condiciona a no impugnar por medio de defensa la resolución dictada por la autoridad fiscal.

6. ACUERDOS CONCLUSIVOS

Este mecanismo alternativo de solución convencional, que facilita la regularización fiscal anticipada de los contribuyentes está vigente desde el 2014, con motivo de las reformas recaídas al CFF mediante la adición de los artículos 69-C al 69-H. Responde al reconocimiento del derecho de aquéllos a regularizar su situación fiscal.⁶³

Se considera que es un antecedente de la queja que está regulado en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC), con la diferencia que el acuerdo conclusivo tendrá carácter vinculante, en atención a la buena fe de las partes.⁶⁴ En materia tributaria se utiliza en países como Italia, España, Estados Unidos y Francia,⁶⁵ incluso, se prevé operará en otros países toda vez que el multicitado Modelo de Código Tributario lo contempla en su artículo 133, el cual considera la participación del obligado tributario, la administración tributaria y un mediador institucional público.

Si con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por la autoridad fiscal, en específico por motivo de las visitas domiciliarias, las revisiones de gabinete, aquellas que se llevan a cabo en las instalaciones de la autoridad o revisiones electrónicas en razón de la excesiva información que se suministra a la autoridad, surgen diferencias y el contribuyente no está de acuerdo con los hechos u omisiones asentadas en cualquier documento que surge con motivo de este ejercicio como puede ser cualquier acta levantada dentro del procedimiento de visita domiciliaria, el oficio de observaciones o en la resolución provisional para las revisiones electrónicas, podrán solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo sobre uno o varios de los hechos u omisiones detectadas y será definitivo sobre los aspectos que sometan.

Entonces, el acuerdo conclusivo será un medio alterno para regularizar su situación fiscal o para resolver diferendos que surjan en la calificación de hechos y omisiones en el ejercicio de las facultades de comprobación.

⁶³ Artículo 2, fracción XIII de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente.

⁶⁴ SAÍNZ ORANTES, M., “Acuerdos conclusivos en materia tributaria”, *Fiscoactualidades*, México, Enero 2014, p. 4.

⁶⁵ Colegio de Abogados, “Acuerdos conclusivos: Medio alternativo de solución de diferendos tributarios,” *Revista de la Barra Mexicana Colegio de Abogados*, México, No. 90, Enero-Febrero 2014, p. 6. Aunque se observa que la relación se da entre la autoridad administrativa y el contribuyente, sin intervención de un tercero.

6.1. PROCEDIMIENTO DE ACUERDO CONCLUSIVO

Este procedimiento está dotado de los principios de flexibilidad, eficiencia e inmediatez, además de que no exige requisitos formales más que la expresión de voluntad de darle curso. Sus etapas consisten en lo siguiente:⁶⁶

[...]

- Solicitar el acuerdo mediante escrito ante la PRODECON.
- Optar su adopción desde el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de emitir la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas por parte de la autoridad revisora.
- Señalar en el escrito los hechos u omisiones con las que no esté de acuerdo y adjuntará las pruebas que soporten sus argumentos.
- Recibida la solicitud, la PRODECON requerirá a la autoridad revisora para que un plazo de 20 días manifieste: i) si acepta o no la propuesta del acuerdo; b) los fundamentos y motivos por los cuales no acepta iii) los términos en que procedería la adopción y, acompañar la documentación que califique los hechos u omisiones.
- La PRODECON procederá a elaborar el proyecto de acuerdo en un plazo de siete días para que en tres días se hagan observaciones y, una vez desahogadas, se citará a las partes a suscribir el documento. Si la autoridad expresa términos diversos a la solicitud, la PRODECON identificará los hechos u omisiones y cuidará que sean acordes a los derechos de los contribuyentes y el acuerdo se comunicará para obtener la aceptación o no. Finalmente, si no existe acuerdo, se notificarán a las partes los razonamientos vertidos.
- Suspender los plazos para concluir la revisión, desde la presentación de la solicitud y hasta la notificación a la autoridad de la conclusión del procedimiento.
- Disfrutar del 100% de las multas en una primera ocasión y para subsecuentes se aplicará la disminución que señale el artículo 17 de la LFDC, que podrá ser entre el 20% ó 30% dependiendo del pago del crédito fiscal antes o después de la notificación de la última acta final.
- Recibida la respuesta de la autoridad, la PRODECON, en un plazo de 20 días deberá notificar a las partes para concluir el acuerdo y recabar su posterior firma por los tres participantes.
- La PRODECON dará seguimiento a su cumplimiento, incluso, podrá celebrar mesas de trabajo.

⁶⁶ Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de los acuerdos conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 27 de diciembre del 2013.

- Será improcedente algún medio de defensa en contra de dichos acuerdos conclusivos.

Por lo tanto, se observa un procedimiento que busca evitar la discrecionalidad de la autoridad en sus actos de fiscalización y se busca la concertación de los involucrados.

6.2. NATURALEZA JURÍDICA

Para poder definir si el acuerdo conclusivo es un medio alternativo de solución de conflictos, es necesario apuntar que la PRODECON es un órgano público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión, en término del Art. 3 de la LFDC, que tendrá, entre otras facultades, la de sancionar a los servidores públicos que no rindan los informes o entreguen los documentos y datos requeridos para esta promoción.

Lo que se critica de este mecanismo es que la PRODECON es una dependencia adscrita al Poder Ejecutivo y lo que sucede es que indirectamente el mismo Ejecutivo está condonando el pago de las multas derivadas de revisiones domiciliarias, de gabinete o electrónicas. Esto pone en riesgo las finanzas públicas, porque se estaría dejando de recaudar el concepto de multas y dependerá del monto al que ascenderían.⁶⁷

En el CFF se contemplan otros mecanismos alternos de solución de controversias en materia fiscal como la consulta ante la autoridad, la negociación antes o durante el ejercicio de las facultades de la autoridad, resolución de ventanilla y la revisión discrecional.⁶⁸

Por lo anterior, podemos concluir que el acuerdo conclusivo es un medio alternativo de solución que contempla en términos generales el artículo 17 Constitucional, y fiscalmente, está contenido en el CFF, en donde se configura una relación tripartita entre el pagador de impuestos, la autoridad fiscal y la PRODECON, de la cual surge un acercamiento directo en la solución anticipada de actos de fiscalización.

⁶⁷ A julio de 2016, la PRODECON ha recibido un total de 3,878 solicitudes para firmar acuerdos conclusivos con el Servicio de Administración Tributaria (SAT), el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), la Comisión Nacional del Agua (Conagua) y con diferentes secretarías de los gobiernos de los estados. *Cfr.* “Aumentan solicitudes de acuerdos conclusivos”, *El Economista*, Claudia Córdova, 16 de agosto de 2016, en <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2016/08/16/aumentan-solicitudes-acuerdos-conclusivos>, consultado el 9 de octubre de 2016.

⁶⁸ MÉNDEZ VIDAL, E., *Medios Alternos para la Resolución de Controversias en Materia Fiscal*, Themis, México, 2010, p. 30.

7. CONSIDERACIONES FINALES

El Estado mexicano siempre actuará en beneficio del bien común, apegándose al principio de legalidad.

Sin embargo, el Poder Ejecutivo dada su función ampliamente dinámica, llega a emitir actos o resoluciones administrativas que afectan la esfera jurídica del gobernado, sobre todo en materia tributaria, siendo el SAT el órgano fiscal, quien a través de sus diversas áreas estructurales, las emitirán dando pauta a que los contribuyentes ejerzan medios de defensa en una primera instancia u ordinarios o en una segunda de carácter extraordinario.

Ante la premisa de impartición de justicia pronta y expedita que consagra el artículo 17 de nuestra Constitución Nacional, se ha recurrido al uso de la tecnología, soportado por la estrategia transversal que contiene el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 bajo el programa de “Gobierno Cercano y Moderno”, para eficientar el uso de los recursos públicos y, por tanto, transparentar y rendir cuentas a los gobernados. Aunadamente, se observa lo que prevé el Modelo Tributario para América Latina del que México es miembro al contemplar el uso de esta herramienta.

Por otro lado, la introducción del uso de las herramientas electrónicas en nuestro sistema jurídico, busca también que el sistema de impartición de justicia los adopte para combatir el rezago y sobre todo emitir resoluciones que garanticen la defensa de quien combate.

Un recurso ordinario, es el recurso de revocación, que es un medio lineal, ya que se promueve ante la autoridad que lo emitió, en un plazo de 30 días siguientes a su notificación, buscando la revocación de su acto, por no apegarse a la legalidad. Se limita a la presentación de un escrito a través del buzón tributario acompañado de las pruebas que soportan lo dicho. Los sujetos que intervienen son la administración pública y el administrado recurrente.

Como segundo recurso opcional está el juicio contencioso administrativo, que al igual que el recurso de revocación se promueve dentro del plazo de 30 días, conforme a las reformas de la LFPCA durante el mes de junio 2016, que prevén la modalidad tradicional o en línea o sumario, en atención al monto de la controversia.

No obstante, durante el mes de enero del 2017, se emitieron reglas específicas sobre el juicio de resolución exclusiva de fondo, así como del recurso de revocación con las mismas características en cuanto a los actos de procedencia, monto del asunto, fijación oral de la litis y el desahogo, en su caso, de la prueba pericial ante la exigente presencia del Magistrado Instructor.

Otra posibilidad de impugnar alguna resolución que afecte a los residentes en el extranjero con fuente de riqueza en México, son los procedimientos amistosos contenidos en los tratados internacionales celebrados por nuestro país con más de

50 países para evitar la doble imposición. De no lograrse el procedimiento amistoso se podrá llegar al arbitraje, en donde operará la negociación.

A partir de la reforma constitucional del 2011, se protegen los derechos de los contribuyentes que tienen que ver con la legalidad, proporcionalidad, equidad y gasto público. De ahí que el amparo como una instancia extraordinaria a favor del gobernado, opera bajo el principio de definitividad, esto significa agotar la primera fase ordinaria, el cual es un mecanismo de control constitucional, pudiendo revisar las resoluciones emitidas por el TFJA. Está dotado de tecnicismo y es de efectos relativos porque solo protegerá al que lo presente, no llegando a configurar la declaración general de inconstitucionalidad en materia fiscal por el gran impacto que representaría a las finanzas públicas para cubrir el gasto público.

Finalmente, los acuerdos conclusivos, son una modalidad alterna de regularización fiscal con motivo de los hechos u omisiones de la autoridad revisora, en donde tendrá un papel decisivo la PRODECON, al intervenir entre el contribuyente y la autoridad, a fin de que se logre cobrar las contribuciones con el beneficio de condonar las multas. Lo que llama la atención es la intervención del Ejecutivo a través de un organismo descentralizado -ombudsman que sigue dependiendo del aquél.

Por consiguiente, el abanico de mecanismos ordinarios o extraordinarios analizados contra actos tributarios están regulados por nuestro ordenamiento jurídico y el contribuyente afectado podrá elegirlos según su conveniencia.

8. BIBLIOGRAFÍA

- BUENROSTRO, Peña, Graciela, “El arbitraje en materia tributaria”, en Derecho Fiscal Homenaje a Eusebio González García (coordinadores) Manuel Luciano Hallivis Pelayo, Luis José Bejar Rivera et al., Liber Iuris Novum, México, 2014.
- FRAGA, Gabino, Derecho administrativo, 40ª. Edición, Porrúa, México, 2000.
- KAYE, Dionisio, J., Breviario de procedimientos fiscales de defensa, IEE, México, 1981.
- MARGÁIN, Manautou, Emilio, El recurso administrativo en México, Porrúa, México, 2008.
- MÉNDEZ, Vidal, Eduardo, Medios Alternos para la Resolución de Controversias en Materia Fiscal, Themis, México, 2010.
- ORTEGA, Carreón, Carlos Alberto, Juicio de Nulidad tradicional, en línea y sumario, Porrúa, México, 2011.
- Secretaría de Gobernación, La impartición de Justicia Federal, Administrativa, Agraria, Fiscal y Laboral, México, 2011.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 77 ed., México, Porrúa, 2017.
- Código Federal de Procedimientos Civiles, 2017.
- Código de Comercio, 2017.
- Código Fiscal de la Federación, 2017.
- DECRETO que establece las medidas para el uso eficiente, transparente y eficaz de los recursos públicos, y las acciones de disciplina presupuestaria en el ejercicio del gasto público, así como para la modernización de la Administración Pública Federal, publicado en el DOF el 10 de diciembre del 2012.
- DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de combate a la corrupción de fecha de publicación en el DOF del 25 de mayo del 2015.
- DECRETO por el que se declara reformadas y adicionadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de desindexación del salario mínimo de fecha de publicación en el DOF de fecha 27 de enero de 2016.
- DECRETO por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación, publicado en el DOF de fecha 27 de enero de 2017.
- Ley de Coordinación Fiscal, 2017.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007.
Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013.
Ley de Justicia Administrativa del Estado de Morelos, 2017.
Ley de Justicia Alternativa del Estado de Guanajuato, 2017.
Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, 2017.
Ley del Seguro Social, 2017.
Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes, 2017.
Ley Federal del Trabajo, 2017.
Ley Federal de las Entidades Paraestatales, 2017.
Ley Federal de Procedimientos Administrativos, 2017.
Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción, 2017.
Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 2017.
Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 2017.
Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización, 2017.
Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de los acuerdos conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 27 de diciembre del 2013.
Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de mayo de 2013.
Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. La naturaleza jurídica del procedimiento de quejas ante la PRODECON, México.
Reglamento de la Comisión de inconformidades y de valuación del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, 2017.
Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 2017.
Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, 2017.
Resolución Miscelánea Fiscal para 2017.

HEMEROGRÁFICAS

Colegio de Abogados, “Acuerdos conclusivos: Medio alternativo de solución de diferendos tributarios”, Revista de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, México, No. 90, Enero-Febrero 2014, p. 6.
SÁINZ, Orantes, Manuel, “Acuerdos conclusivos en materia tributaria”, Fiscoactualidades, México, Enero 2014, p. 4.
SCHOUERI, Luis Eduardo, “Arbitraje en el derecho tributario internacional”, Revista de Derecho Fisca, Núm. 6, Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2012, p. 11-12.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

Diccionario de la lengua española, Edición de Tricentenario en <http://dle.rae.es/?id=LvskgUG> consultado 30 septiembre 2016.

Enciclopedia Jurídica Mexicana, T. I, A-B, Porrúa-UNAM, México, 2002.

PÁGINAS ELECTRÓNICAS

“Aumentan solicitudes de acuerdos conclusivos”, El Economista, Claudia Córdova, 16 de agosto de 2016, en <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2016/08/16/aumentan-solicitudes-acuerdos-conclusivos>, consultado el 9 de octubre de 2016.

CASTOLDI, Pablo, “El gobierno electrónico como un nuevo paradigma de administración.” Análisis general del gobierno electrónico en México, citado por Ricardo Pérez Zúñiga et al., Año 5, número 9, septiembre 2015-febrero 2016, Revista de Tecnología y Sociedad, Universidad de Guadalajara, Sistema de Universidad Virtual, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5815432.pdf>, consultado el 27 de septiembre 2016.

Declaración Universal de los Derechos Humanos, Sección de Servicios de Internet, Departamento de Informática Pública de la Naciones Unidas consultado en http://www.un.org/es/documents/udhr/index_print.shtml con fecha 7 de octubre del 2016.

Modelo del Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado de la experiencia Iberoamericana, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Mayo 2015, Panamá, en https://ciatorg-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf, consultado el 27 de septiembre de 2016.

Sistema Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, <http://www.plataformadetransparencia.org.mx/web/guest/sujetos-obligados>, consultado el 26 de septiembre de 2016.

Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y el patrimonio, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, Comité de Estudios Fiscales de la OCDE, 2010, versión abreviada en <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf> consultado el 1o. de octubre de 2016.

http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en

Centro de la OCDE en México para América Latina <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/> consultado el 10 de octubre de 2016.

Naciones Unidas en <http://www.un.org/es/member-states/index.htm>
Secretaría de Gobernación, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/> consultado el 10
de octubre de 2016.
Suprema Corte de Justicia de la Nación, <https://www.scjn.gob.mx>

CAPÍTULO 5

DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Margarita Palomino Guerrero
Investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas
Universidad Nacional Autónoma de México

SUMARIO

1. EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL. UN PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA. 2. EL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE. 3. ACUERDOS CONCLUSIVOS. 4. MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA FISCAL. 5. EL CONTRIBUYENTE Y SUS DERECHOS. 6. CONCLUSIONES. 7. BIBLIOGRAFÍA.

1. EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL. UN PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

En México el crédito fiscal se extingue por prescripción en cinco años y aun cuando se haya interrumpido el término, éste no podrá exceder de diez años, contados a partir de que el crédito pudo ser legalmente exigido. Esto evita que se cometan abusos, ya que el proceso se interrumpía por cada actuación de la autoridad, lo que implicaba que el contribuyente volviera a contar de cero y que el crédito fiscal se actualizara, y se *constituían así créditos impagables*.

Esta modificación en favor del contribuyente se dio a partir de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013. Así, el plazo para el cómputo de la prescripción de créditos fiscales que hayan sido exigidos a partir del 1° de enero del 2005, les sería aplicable la reforma y todos aquellos créditos exigibles con anterioridad al mes de enero de 2005, el Servicio de Administración Tributaria contaría con un máximo de dos años para hacer efectivo el cobro de dichos créditos, contados a partir de la entrada en vigor de la reforma en comento.

En este orden de ideas, el término de la prescripción inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, lo cual implica que éste debió de haber sido formalmente notificado, razón por la que puede oponerse como excepción en los recursos administrativos o a través del Juicio Contencioso Administrativo, el que la notificación no se realizó con las formalidades que contempla la Ley y por ende el acto será nulo, y por tanto no podríamos hablar de prescripción, en todo caso sería caducidad.

Así, el término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito respecto de la existencia del crédito. En este sentido debemos referir que se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor, incluso cuando se solicite la suspensión en el procedimiento económico coactivo. Por lo que, sólo se suspende el término de la prescripción en dos casos: cuando se solicite la suspensión en el procedimiento económico coactivo y cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal¹ sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio.

Por lo que el contribuyente, una vez que se haya configurado la prescripción, podrá solicitar la declaratoria de la misma a la autoridad recaudadora e incluso ésta puede hacerlo de oficio, de conformidad con lo que establece el artículo 28, fracción LIV del Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria, cabe señalar que esta facultad también se le otorga a la Administración General de Grandes Contribuyentes y a la Administración General de Hidrocarburos.

Otra manifestación del principio de seguridad jurídica en el ámbito fiscal, lo constituye el que exista un plazo de extinción de las facultades de la autoridad fiscal para que pueda determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos así como sus accesorios, incluso para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.

Por lo que se extinguen las facultades de la autoridad en cinco años contados a partir del día siguiente de que se presentó la declaración del ejercicio, incluso respecto de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio, declaraciones informativas o avisos que correspondan a una contribución, que no implique pago mediante declaración, también se consideran las infracciones

¹ Desocupar el domicilio fiscal, no debe limitarse a la definición letrista de uso común en la lengua española, la cual señala que desocupar es sacar lo que hay dentro de algo, pero en materia tributaria, hace referencia a un elemento de lugar, por tanto el domicilio fiscal es del que se sirve la autoridad hacendaria para localizar al contribuyente, además de ser el lugar donde se ubica la documentación contable, por tanto cuando el contribuyente se oculta o pretende evadir su localización por las autoridades fiscales se estima que está realizando actos para eludir una diligencia de comprobación de sus obligaciones o el pago de los créditos a su cargo, por tanto si repentinamente deja de prestar sus actividades sin dar aviso a la autoridad hacendaria o mantiene cerrado el local de su domicilio fiscal y la propia autoridad acredita fehacientemente que desocupó durante dicho lapso de tiempo, entonces estos son actos que se sancionan por la ley, de conformidad con lo que establece el artículo 110, fracción V del Código Fiscal de la Federación. *Cfr.* Jurisprudencia 1a./J. 72/2009 SCJN.

a las disposiciones fiscales y si en la comisión de éstas son de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente, en que hubiere cesado la consumación o se realice el último hecho o conducta, se integre acta de incumplimiento de la obligación garantizada en un plazo no mayor a cuatro meses contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación, constituidas para garantizar el interés fiscal.

Bajo este contexto, el plazo de la extinción se podrá ampliar a diez años, cuando el contribuyente no cuente con RFC, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece la ley o no presente alguna declaración del ejercicio, casos en los que éste se computará a partir del día siguiente a aquél, en que debió de presentarse, pero si se cumple extemporáneamente, antes de cualquier requerimiento de la autoridad, el plazo será de cinco años, mismo que podrá suspenderse cuando se ejerzan facultades de comprobación, como la revisión contable, visita domiciliaria, revisión electrónica o si el contribuyente desocupa su domicilio, sin dar aviso o bien lo da, pero de forma equivocada, en los dos últimos casos por la gravedad de la conducta, se reiniciaría el cómputo del plazo de caducidad, a partir de que se localice al contribuyente. Cabe señalar que por huelga, fallecimiento del contribuyente y en el caso de sociedades integradoras que calculen el resultado fiscal integrado también opera la suspensión, por el periodo del ejercicio de las facultades de comprobación, que inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique el resultado definitivo por parte de la autoridad, o bien cuando fenezca el plazo que tiene la autoridad para la determinación y notificación del crédito.

Por lo que, la regla general es que el plazo de caducidad se suspende con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, adicionado con el plazo que no se suspende, por lo que la caducidad no podrá exceder de diez años.

Cabe señalar que derivado de las facultades de fiscalización, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses.

Es importante referir que dentro de las facultades de la autoridad está investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, a los que no les son aplicables los parámetros referidos para que estos se extingan.

Un aspecto relevante es que el contribuyente, transcurridos los plazos referidos, puede solicitar que se declare por la autoridad que se han extinguido sus facultades.

2. EL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE

En México en el año 2005, se expide la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC) y entró en vigor el 24 de julio del mismo año, esta Ley retoma principios

y conceptos de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes en España, su objetivo es regular las garantías y derechos básicos de los contribuyentes en su relación con la autoridad fiscal. Consta de cinco capítulos, el primero de ellos refiere los derechos generales del contribuyente y le reconoce derechos al gobernado cuando las autoridades realicen actos de comprobación (visita domiciliaria, revisión de gabinete, revisión de expedición de comprobantes fiscales, dictamen contable, revisión electrónica, entre otros) y cuando se le impongan sanciones. Por lo que sólo en casos excepcionales será aplicable de forma supletoria el Código Fiscal de la Federación y demás ordenamientos legales fiscales, ya que la LFDC le es aplicable tanto a los contribuyentes como a los responsables solidarios en torno a derechos y garantías. Por lo que es importante destacar que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran la intervención de los contribuyentes, deberán llevarse a cabo en la forma que resulte menos gravosa, sin que se afecte el cumplimiento de la obligación. Sin embargo, a pesar de ser un acierto, es una norma imperfecta ya que no se prevé ninguna sanción para aquellos servidores públicos que no cumplan.

En el capítulo segundo de la Ley en comento, se regula el derecho que tienen los contribuyentes a la asistencia e información por parte de la autoridad fiscal. Llama la atención que en el artículo 5º segundo párrafo, se establece que los contribuyentes que apeguen su actuación a los términos establecidos en los criterios emitidos por las autoridades fiscales publicados en el Diario Oficial de la Federación, quedarán exentos de responsabilidad fiscal, lo cual corresponsabiliza a la autoridad del sano cumplimiento de las obligaciones tributarias y nos parece un acierto.

En este mismo sentido, el artículo 11 de la multicitada ley, refiere que se organizará una lotería fiscal, en la que con diferentes premios participarán las personas que hayan obtenido los comprobantes fiscales respectivos, esto con la finalidad de estimular la obligación legal de los contribuyentes de entregar comprobantes fiscales, por las operaciones que realizan. Estrategia que el Servicio de Administración Tributaria fortalece para incluso reactivar la economía, por lo que se faculta a la autoridad para que lleve a cabo la celebración de sorteos de lotería fiscal, en los que participan las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que efectúen pagos a través de los medios electrónicos que determine la autoridad. Sorteos que deben realizarse de acuerdo a las reglas de carácter general que se emitan. La finalidad es que los premios que se otorguen a las personas físicas ganadoras, reciban la bonificación parcial o total de su compra.²

² Cfr. Artículo 33 B del Código Fiscal de la Federación Vigente en 2016.

En el capítulo denominado derechos y garantías en el procedimiento sancionador, se establece que todos somos inocentes hasta que se nos demuestre lo contrario. Es decir, se reconoce plenamente el derecho a la presunción de inocencia.

En el capítulo cinco, denominado medios de defensa del contribuyente se contempla que, estos tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que la ley establezca, específicamente nos referimos al juicio contencioso administrativo, por lo que en este sentido la notificación es un acto de autoridad que debe acatar las disposiciones, de lo contrario el acto carecerá de legalidad y su efecto será nulo. Así, la certeza jurídica es indispensable tanto en el actuar de la autoridad como en el del contribuyente.

La tendencia es que en paralelo, se configure una cultura contributiva que mejore y fortalezca la estructura de derechos y medios de defensa del contribuyente como el canal adecuado para lograr certeza jurídica y desincentivar las prácticas elusivas.

Así, bajo este deseo de lograr la legalidad en todos los actos de autoridad, también se propicia que se reconozca, que en ocasiones la autoridad no ajusta su actuar a la norma, generándose una demanda sentida de la sociedad para contar con un Ombudsman en materia tributaria, surgiendo bajo este contexto la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

[...] organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes.³

La PRODECON puede intervenir en relación a la emisión de actos ilegales, no sólo atribuibles al SAT, sino también a los organismos fiscales federales autónomos, así como a las autoridades coordinadas que realicen actos de fiscalización, determinación y de cobro de tributos federales frente a los contribuyentes. La Procuraduría es un órgano imparcial, independiente y especializado que tutela los derechos de los contribuyentes cuando han sido vulnerados por resoluciones ilegales o arbitrarias, su función consiste en asesorar, representar y defender a los contribuyentes antes y después de la emisión de una resolución.

Por lo que su actuación prejudicial, busca identificar malas prácticas administrativas, para que bajo criterios de razonabilidad facilite la comunicación entre las partes de la relación jurídico-tributaria y lograr la solución de conflictos

³ <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon>

aviniendo a las partes o mediando entre ellas, con lo que surge una nueva función de la PRODECON, nos referimos a los acuerdos conclusivos.

3. ACUERDOS CONCLUSIVOS

El Ombudsman fiscal tiene el carácter de defensor del pueblo, su función es observar y alertar sobre las acciones de la autoridad a efecto de velar por los derechos del contribuyente, por lo que es competente para investigar, aun de oficio, las violaciones que puedan cometerse en su perjuicio, así como formular las recomendaciones, observaciones, con independencia de los servicios de asesoría, queja y representación legal donde actúan a petición de parte.⁴

Para regular la adopción de los acuerdos conclusivos, la PRODECON, asumió la tarea de emitir los lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de dichos acuerdos, por lo que para suscribirlo, deberá ser, sólo a petición de parte interesada, es así como se dará inicio al trámite para suscribirlo.⁵

La Dirección General de Acuerdos Conclusivos, a través de sus unidades administrativas, tienen la obligación de supervisar y comunicar al contribuyente, la situación que guarda su trámite o gestión.

El contribuyente inicia ingresando su solicitud y PRODECON tiene un plazo máximo de tres días hábiles para analizar si es procedente, si fuera así, se emitirá un acuerdo de admisión y en caso de que no se admita dicha solicitud, se le debe notificar al gobernado especificándole las razones de su improcedencia.

Así, la maquinaria de PRODECON se activa cuando se recibe la solicitud del particular, para suscribir un acuerdo conclusivo con la autoridad revisora, por lo que la instancia requerida, está obligada a fundar y motivar los términos en que se apoya su actuar.

Cuando sea declarado procedente la solicitud inicial para la firma de un acuerdo conclusivo, ésta se notifica y se solicita por escrito a la autoridad la existencia de la misma, por lo que tendrán como plazo veinte días contados a partir de que surta efectos la notificación.

La autoridad requerida está obligada a fundar y motivar los términos en que acepta la realización del acuerdo conclusivo, ya que puede plantear que lo acepta parcialmente, en ese caso se deberá expresar por la autoridad cuáles son las razones y

⁴ Cfr. Prodecon-tigo. *Acuerdos conclusivos*, Boletín de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, No 4, México, septiembre de 2014, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/sala-de-prensa/comunicacion-social/boletines>

⁵ Cfr. Art. 4º Lineamientos que Regulan el Procedimiento para la Adopción de Acuerdos Conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

acompañar la documentación que permite identificar la calificación de los hechos u omisiones que se desprenden de la solicitud del contribuyente y por ende, el rechazo o la procedencia para que se lleve a cabo dicho acuerdo. Es importante referir que en caso de que la autoridad revisora no atienda el requerimiento del contribuyente, se le impondrá una multa de cinco a diez salarios mínimos elevados al mes.⁶

Si es aceptada la solicitud para el acuerdo conclusivo, la PRODECON le notificará a la autoridad y le solicitará que en no más allá de veinte días, contados a partir de que surta efectos la notificación, se manifestará para admitir o desechar el requerimiento de la celebración del acuerdo. La autoridad debe fundar y motivar su respuesta y en caso de que sea omisa, se hará acreedora a una sanción pecuniaria.

La autoridad en todo momento tendrá la facultad para aceptar la firma o no del acuerdo conclusivo, o incluso su aceptación de manera parcial, por lo que la PRODECON deberá notificar al contribuyente y verificará los fundamentos y razonamientos expuestos, certificando que es congruente con las normas aplicables y que por ende, no vulnera derechos del contribuyente, en caso de que resulte insuficiente su fundamentación o motivación, se harán constar las inconsistencias y notificará a las partes.

En caso de que se acepte la celebración del acuerdo, la PRODECON, en máximo tres días hábiles, emitirá el acuerdo de recepción, en el que se dará cuenta de la contestación y turnará el expediente para que en un plazo máximo de siete días se elabore el proyecto de acuerdo conclusivo, PRODECON procederá a notificar a las partes y éstas contarán con tres días hábiles para manifestar sus observaciones. Una vez desahogadas las observaciones, la Procuraduría citará a las partes el día y la hora acordada para que se lleve a cabo la firma del acuerdo conclusivo, que se suscribirá en tres tantos.

Cuando la autoridad se niega a firmar el acuerdo que le propuso PRODECON y además manifiesta términos y conceptos diversos para la adopción de dicho acuerdo, se verifica por PRODECON que los argumentos no violenten derechos del contribuyente para que en un plazo de cinco días, el particular manifieste si acepta o no los términos que propone la autoridad.

La PRODECON después de recibir la respuesta de la autoridad, contará con un plazo de veinte días para concluir el procedimiento del acuerdo conclusivo. Al término de la reunión entre las partes, se deberá integrar un acta en la cual se establezca de manera clara y sencilla, cuáles fueron los acuerdos adquiridos y la fecha en que se dará la presentación de algún documento que deba ser valorado.

⁶ Cfr. Artículo 69 D del Código Fiscal de la Federación.

Los requisitos de procedencia del acuerdo contemplan que debe mediar previamente solicitud y pueden hacer ésta en cualquier momento a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes del levantamiento de la última acta parcial u oficio de observaciones, o antes de la resolución provisional y previo a la emisión del acta, oficio o resolución que haga constar la calificación correspondiente en actas parciales u oficio respectivo. Es decir, toda solicitud deberá de realizarse antes de que se determine y liquide el crédito fiscal.

Cabe señalar que en el análisis que se realiza, generalmente se valoran cuestiones de fondo, por ejemplo los esquemas de deducibilidad, si tiene derecho a ellos o no, o bien respecto de conceptos en donde existe duda si se constituyen como ingreso o como ingreso no acumulable las percepciones del contribuyente.

El acuerdo conclusivo entonces, puede tomar dos caminos, un acuerdo de cierre en donde no fue posible alcanzar el consenso para resolver las diferencias, o bien un acuerdo afirmativo total o parcial en la resolución de la controversia en donde PRODECON es la encargada de elaborar el proyecto final del acuerdo. Y ya con este instrumento procede a citar en fecha determinada a la autoridad revisora y al contribuyente para que acudan a la suscripción del acuerdo y posteriormente se entregará a cada una de las partes una copia y un tanto se le entregará a la PRODECON para que lo conserve en sus archivos y finalmente, se les notifica a las partes que con la firma del acuerdo, se da por terminado el procedimiento para resolver sus controversias.

Es importante que el acuerdo contemple el beneficio de que por única ocasión se le aplique el 100% de la condonación de las multas, y en la segunda y posteriores suscripciones, la aplicación de la condonación de sanciones será pagando una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

La suscripción de un acuerdo conclusivo, sólo surte efectos para el pagador de impuestos que lo celebre, esto significa que los acuerdos que fueran suscritos en el pasado que incluso hayan sido publicados no generan precedente alguno y por ende no pueden ser invocados, ni pretender que se apliquen en los mismos términos a otro contribuyente, independientemente de que el contenido verse en el mismo sentido, es decir, los acuerdos conclusivos adoptados, no obligan ni a la PRODECON ni a las partes a retomar criterios o posturas similares porque la característica del acuerdo conclusivo es que valora y atiende a casos específicos que son analizados bajo su propio concepto y particularidades.

Otro beneficio de los acuerdos conclusivos lo constituye el que los mismos son inimpugnables, es decir, las partes no pueden desconocer los hechos y razonamientos que dieron sentido al mismo, salvo en el caso de que se identifique que alguna de las partes se condujo con falsedad, puede modificarse, pero sólo mediante el

juicio de lesividad. Al no existir preclusión procesal, si el particular no hace valer o no hace uso de una acción procesal a la que tuviere derecho, una vez iniciado el trámite del acuerdo conclusivo, conservará su derecho para que, concluido el procedimiento, ejerza sus derechos, es decir, al existir el acuerdo conclusivo antes de firmarlo puede plantear las propuestas que considere, una vez consensado y firmado es inimpugnable.

La autoridad deberá notificar al contribuyente cuáles son sus obligaciones, sin embargo, hay algunos contribuyentes que se niegan a cumplir. Los actos que realiza el contribuyente se presumirán de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que hacen que la conducta encuadre en la comisión de infracciones tributarias. Por lo que el contribuyente está obligado a dar constancia de que acepta el contenido del acuerdo, respaldando el mismo con su firma.

Vale la pena reflexionar en el sentido, de que una vez firmado por las partes el referido acuerdo, no procederá medio de defensa alguno; y cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles y obviamente sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes. Por lo que las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo. Luego entonces, si la conducta del contribuyente posterior a la firma del acuerdo, la autoridad identifica que dio lugar a la comisión de un delito ¿Podrá la autoridad apersonarse para que por la vía penal se investigue y se sancione a dicho contribuyente? Y evidentemente nuestra respuesta tiene que ser en el sentido de que no procederá acción alguna, ya que se ha referido que no procederá medio de defensa alguno o acción que pretenda nulificar lo acordado, sólo cabría referir que el juicio de lesividad sería procedente cuando se trate y se compruebe que fueron hechos falsos o simulados los que planteó el contribuyente.⁷

Los acuerdos que se alcancen a través de la firma de las partes, no tendrán sólo el carácter de recomendaciones como en la figura de la queja, por el contrario, estos acuerdos están investidos de poder vinculante para las partes que lo suscriben por su carácter incontrovertible y porque el contribuyente en todo momento se condujo bajo el principio de buena fe. En este orden de ideas, PRODECON interviene para facilitar estas mesas de trabajo y sobre todo para garantizar que en el contenido final del acuerdo conclusivo, no resulten cargas nuevas sobre el contribuyente más allá de las que tenía al inicio del procedimiento y de las que impliquen actualización para los créditos.

⁷ Cfr. Artículo 69 H de la Ley de Derechos del Contribuyente vigente a 2016.

Es importante referir que si la autoridad decidiera impugnar bajo el argumento de que el particular actuó con falsedad al declarar sobre los hechos u omisiones consignados y ha decidido interponer el juicio de lesividad, será necesario que primero se califiquen de falsos los hechos que incluso de manera dolosa haya planteado el particular, para lo cual será necesario que la autoridad acuda ante una jurisdicción ordinaria, para que esto los califique de falsos y les quite el carácter de cosa juzgada.

4. MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA FISCAL

Los métodos alternativos de solución de controversias, deben ser observados como formas paralelas de solución, complementarias e incluso auxiliares de la función jurisdiccional a cargo del Estado, que en sociedades con altos índices de democratización los ciudadanos se hacen partícipes y responsables de la gestión de sus conflictos.⁸

En México, la postura de la PRODECON es que estos mecanismos se han generado para aumentar la seguridad jurídica del gobernado al frenar la discrecionalidad de la autoridad, sin embargo, un dilema se representa en que “la recaudación de los impuestos por las autoridades fiscales es una obligación que no debe estar sujeta a negociaciones con el contribuyente”.⁹

Al respecto debemos reflexionar sobre los derechos fundamentales, en México, con la reforma constitucional de 10 de junio de 2011 se incorporaron al artículo 1º del referido ordenamiento, los controles de convencionalidad, control difuso y el principio *pro homine*, por lo que dejamos atrás el argumento de que:

Los tratados y las leyes federales tienen la misma jerarquía normativa, ambos subordinados a la Constitución Federal. Esta postura se asumió en 1992.

Posteriormente en 1999, los tratados internacionales se consideraron en un segundo plano, pero subordinados a la Carta Magna, y por encima de las Leyes Federales.

Ya en el año de 2007, se ratifica el criterio de 1999, perfilando a los tratados subordinados a la Constitución, pero sobre las leyes federales y estatales. Por ende en un plano de igualdad respecto de las leyes generales.

En 2011 se reforma el artículo 1º de nuestra Constitución, incorporándose los de derechos humanos que reconocen los Derechos que se establezcan o desprendan

⁸ Cfr. Cornelio, Eglá, Mecanismos alternativos de solución de controversias en México, mediación y derechos humanos, México, Porrúa, 2014, p. 37.

⁹ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, acuerdos conclusivos, primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales, serie de cuadernos de la PRODECON, México, PRODECON, 2014, p. 13

de tratados internacionales, con lo que se configura lo que se conoce con el nombre de Bloque de Constitucionalidad.

En este orden de ideas es importante referir que la SCJN, determinó que para poder interpretar el texto constitucional y aplicar el mismo siempre a favor de la persona, era indispensable brindar mayores elementos, por lo que establece los principios de interpretación en sentido amplio, interpretación en sentido estricto o inaplicación de la norma. Esto implica que en el primer principio, se deberá tomar en consideración siempre la disposición que beneficie a la persona, pero si esto no fuera posible, entonces se deberá acudir a una interpretación en sentido amplio, entendida ésta como la que no tomará en consideración la jerarquía de la disposición, sino se aplicará aquella que más beneficie a la persona, sin importar el nivel jerárquico de la disposición y sólo en caso de que esto no sea posible, o no se colme alguno de los supuestos, entonces no se aplicará la disposición, llegando así al principio o test de interés público, que en términos generales consiste en que la medida que se tome para valorarla y establecer si se ajusta a una adecuada ponderación de los principios de razonabilidad, deberá de atender a:

- a) La medida de que se trate no puede contravenir la constitución (*Prius lógico*).
- b) La medida debe de ser proporcional, es decir, no se debe caer en excesos.
- c) Sub principio de idoneidad, es decir que la medida que se tomó, fue la adecuada para el caso concreto y se resolvió el problema, si esto no fuera así, se traduciría en que no se hizo una ponderación de manera adecuada. Estos sub principios, incluso el legislador los retomó y plasmó en el artículo 149 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Es decir, todo esto surge cuando se presenta una colisión de derechos, es decir, en un ordenamiento con el mismo nivel jerárquico, se contemplan tutelados diferentes derechos, pero en el caso concreto, no pueden aplicarse en el mismo momento los dos, por lo que debe darse una ponderación o valoración que permita identificar cuál es el bien jurídicamente tutelado mayor y de esta forma se resuelva el conflicto.

Por lo que la colisión que se presenta en materia tributaria es que, por un lado, existe la necesidad de recaudar para satisfacer las necesidades de la colectividad y lograr así el bien común, pero por otra parte existe la necesidad de respetarle a los contribuyentes diferentes principios como: la proporcionalidad, la equidad o incluso la legalidad, y es aquí en donde nuestra postura nos obliga a reconocer que frente al interés y necesidad del Estado de allegarse de recursos públicos, es indispensable que se valore y pondere los derechos del gobernado y que la autoridad no puede partir de presuponer que todos los gobernados, hoy contribuyentes somos evasores, por el principio de presunción de inocencia y paralelamente por el principio de buena fe en que se presume el actuar del gobernado. Esto no es

un asunto reciente, ya se han planteado conflictos en donde por ejemplo, la ley establece que sólo se deberá de otorgar diez salarios por concepto de pensión, sin embargo cuando una derechohabiente tiene la posibilidad porque encuadra en el supuesto normativo, de recibir dos pensiones, la autoridad administrativa le señala que esto no es posible, porque si se lo otorgara, estaría provocando una desestabilidad del sistema financiero de los demás trabajadores, además de ir en contra del interés colectivo. Este asunto fue llevado ante nuestro máximo tribunal, y éste resolvió que bajo una interpretación conforme y a la luz de los Derechos Humanos, era perfectamente entendible que la Institución gubernamental tratara de proteger a sus derechohabientes, pero que frente al argumento de contravenir Derechos Fundamentales de las personas, estos últimos en la ponderación, son los que deberían de predominar, razón por la cual nuestro máximo Tribunal, resolvió que la disposición legal, resultaba inconstitucional, aunado a que aun cuando se resolviera favoreciendo al erario público, esto al amparo de los tratados internacionales, resultaría totalmente violatorio.¹⁰

Es sin duda un avance el que nuestro máximo tribunal reconozca que las personas morales, formalmente constituidas, están legitimadas para promover el juicio de amparo y consecuentemente, que las personas morales afectadas por la imposición de una multa, con independencia de si la infracción que la generó encontró su génesis en el ejercicio de funciones estatales, como la prestación de un servicio público o en la realización en una actividad supeditada al otorgamiento de una autorización, licencia o permiso, se sitúa en un ámbito de supra a subordinación con respecto a la autoridad sancionadora, que sin duda actuó al amparo de su potestad de imperio y que ejerció sus facultades sancionatorias porque está investida por ministerio de ley para tales efectos. Y sin duda, esto impacta directamente en su esfera patrimonial, lo que legitima a la persona moral para promover juicio de amparo, incluso argumentando que hay violación a derechos humanos cuando no se respeten los principios de proporcionalidad, equidad y/o legalidad, porque si bien es cierto que no podemos argumentar que la persona moral en sí misma tiene derechos humanos, sí es indudable que la transgresión que se pueda hacer de las disposiciones establecidas en la ley, afectan o pueden agredir los derechos humanos de las personas que manifestaron su voluntad para crear y dar origen a dicha persona moral.

Este tema toma vital relevancia porque en el artículo 421 del Código de Nacional de Procedimientos Penales, se establece que se ejercitará la acción penal cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, con excepción de las instituciones estatales, cometa un hecho delictivo con los medios que para tal objeto le

¹⁰ *Cfr.* Jurisprudencia: 2a./J. 97/2012 (10a.) México, SCJN.

proporcione dicha persona jurídica, de modo que resulte cometido a nombre, o bajo el amparo de esta última. Por lo que el Ministerio Público, ante la posible comisión de un delito en la que se encuentre involucrada alguna persona jurídica, deberá iniciar la investigación correspondiente y obviamente en ningún caso el representante de la persona jurídica que tenga el carácter de imputado, podrá representarla.

Así, en la audiencia inicial, se formulará la imputación a la persona física y se dará a conocer al representante legal lo que a su derecho convenga. De igual forma el representante de la persona jurídica, asistido por el defensor designado, podrá participar en todos los actos del procedimiento para que acuda a las audiencias y pueda ofrecer los medios de prueba, desahogar las mismas e interponer los recursos que juzgue pertinentes. Ante lo cual la autoridad judicial, dictará el auto por el que determine si la persona jurídica de que se trata debe o no vincularse a proceso.

Así, en la sentencia que se dicte se resolverá por el tribunal, tanto lo concerniente a la persona física imputada y a la persona jurídica, imponiendo a esta última, la sanción que corresponda.

Bajo este contexto, la responsabilidad de las personas morales, ya se contempla en la convención de las Naciones Unidas contra la delincuencia organizada transnacional, y en su artículo 10 de responsabilidad de las personas jurídicas. Contempla que cada Estado parte adoptará las medidas que sean necesarias de conformidad con sus principios jurídicos a fin de establecer la responsabilidad de personas jurídicas por participación en delitos graves en que esté involucrado un grupo delictivo organizado, así como por los delitos tipificados en la propia convención.

Todo esto en el marco de la regulación y a los principios jurídicos del Estado parte, por lo que la responsabilidad de las personas jurídicas podrá ser de índole penal, civil o administrativa.

En donde dicha responsabilidad existirá sin perjuicio de la responsabilidad penal que incumba a las personas naturales que hayan perpetrado los delitos.

Por lo que cada Estado parte deberá velar en su ámbito de competencia para que se impongan sanciones penales o no penales eficaces, proporcionales y disuasivas, e incluso si fuera necesario, se impondrán sanciones pecuniarias a las personas jurídicas consideradas responsables de la comisión de un delito.¹¹

Pero no solamente este ordenamiento es el que hace alusión a la responsabilidad penal de las personas morales, también la convención de las Naciones Unidas contra la corrupción establece que, cada Estado adoptará las medidas necesarias, en consonancia con sus principios jurídicos para establecer la

¹¹ *Cfr.* Artículo 10 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional.
http://www.cinu.mx/minisio/Trafico_migrantes/Conv_Delincuencia_Org.pdf

responsabilidad de personas jurídicas por su participación en delitos tipificados con arreglo a la convención en comento, asimismo que la responsabilidad de las personas jurídicas podrá ser de índole penal, civil o administrativa con independencia de la responsabilidad penal que incumba a las personas naturales que hayan cometido los delitos. Pero en su conjunto se buscará que se impongan sanciones penales y no penales, eficaces, proporcionales y disuasivas.

Aunado a todo esto, recordemos que la Corte Interamericana en el caso *Cantos vs Argentina*, se pronunció en el sentido de reconocer que las personas morales si bien es cierto que en sí mismas no tienen derechos humanos, sí la transgresión de derechos por parte de la autoridad, conlleva a la violación de derechos de las personas físicas que manifestaron configurar la persona moral y que México determinó que aun cuando no fuera parte en el juicio, asumía que las sentencias de dicha Corte, tendrían carácter vinculante.

En el Distrito Federal, hoy Ciudad de México, el 22 de diciembre del año de 2014, se publicó en la gaceta, el decreto por el que se reformaron, adicionaron y derogaron diversos artículos del Código Penal para el Distrito Federal, estableciéndose reglas más allá de la responsabilidad de las personas físicas que la componen, de modo tal que se incorporan aspectos como: la tentativa de las personas morales, por ejemplo cuando se presentan informes falsos a la autoridad verificadora, incluyendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con la finalidad de mantener la vigencia de las operaciones de crédito que, en sentido estricto ya no podría realizar, causándose así un perjuicio patrimonial a los ahorradores.

También se contempla para la persona moral, el que puede encuadrar en atenuantes del delito, de acuerdo a su colaboración con las autoridades que investiguen el delito, es decir, si dan facilidades o colaboran en la integración de la información, se considerará que se puede aminorar la pena.

Así, las personas morales o jurídicas serán responsables penalmente de los delitos dolosos o culposos, de la tentativa de los primeros cuando sean cometidos en su nombre, por su cuenta, en su provecho o exclusivo beneficio, por sus representantes legales y o administradores de hecho o de derecho.

Por lo que las personas sometidas a la autoridad de las personas físicas que realicen un hecho que la ley establece como delito, por no haberse ejercido sobre ellas el debido control que correspondería al ámbito organizacional de acuerdo al caso y a la conducta concreta, ya sea por cuenta, provecho o exclusivo beneficio de la persona moral o jurídica, serán responsables de los ilícitos.

Quedando exceptuados de la responsabilidad de la persona moral o jurídica, las instituciones estatales, pero cuando aquella utilice a estas últimas para cometer un delito, será sancionada por los delitos cometidos. En donde también serán

sancionados los fundadores, administradores o representantes que se aprovechen de alguna institución estatal para eludir alguna responsabilidad penal, aquí vale la pena referir que esta disposición se perfila como inconstitucional en virtud de establecer sanciones trascendentales, además de que se refiere a las acciones que se encaminen a eludir, pero lo difícil será determinar bajo qué parámetros es que se configuró la elusión y si no está expresamente plasmado en la ley, hay una falta de certeza jurídica total para el gobernado.

Destaca que en el caso de que se imponga la sanción de multa por la comisión de un delito, tanto a la persona física, como a la moral o jurídica, el juez deberá observar el principio de proporcionalidad para la imposición de las sanciones, sin embargo, en materia tributaria, es frecuente que nos encontremos con sanciones anómalas, es decir aquellas que limitan el actuar del contribuyente, o bien que trascienden limitándolo en su actuar, pero que sin embargo no se consideran como sanciones, como por ejemplo el no permitir la deducibilidad de un gasto estrictamente indispensable para efectos de ISR, pero quien expidió la factura, si incumplió con algún requisito formal para la emisión del comprobante, se sanciona al contribuyente que recibió la factura, lo cual en nuestra opinión violenta derechos fundamentales, como el de certeza jurídica, el de legalidad e incluso se pretende sancionar con penas trascendentales.

Llama la atención que se establecen consecuencias accesorias para las personas morales cuando se encuadre en la comisión de un delito, en donde el juez podrá aplicar a la persona moral o jurídica, consecuencias accesorias como la prohibición de realizar determinados negocios, operaciones o actividades, la clausura o la custodia de folio real o de persona moral o jurídica, incluso la inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o sociales por un plazo de hasta quince años, además de condenar a la reparación del daño. Así las sanciones previstas para la persona moral o jurídica, podrán incrementarse hasta la mitad cuando ésta sea utilizada como instrumento con el fin de cometer delitos. Entendiéndose que la persona moral o jurídica se encuentra en ese supuesto, cuando su actividad lícita sea menos relevante que la actividad delictiva, en este último supuesto, debemos suponer que por actividad relevante se refiere a los ingresos, sin embargo, al no señalarlo expresamente la ley, vulnera derechos del gobernado, tanto de la persona física como de la persona moral, así los alcances y duración de las consecuencias para las personas morales, así como la suspensión en la cesación de la actividad de la persona moral o jurídica durante el tiempo que determine el juez en la sentencia, no podrá exceder de cinco años. Incluso una de las consecuencias puede consistir en la disolución y conclusión definitiva de toda actividad social de la persona moral o jurídica, que no podrá volverse a constituir

por las personas en forma real o encubierta. Lo cual sin duda vulnera el derecho a la libre asociación, además de pretender sancionar dos veces por la comisión del mismo delito, violentándose además, en su caso, el derecho a ser reinsertado en la sociedad cuando se cometió una falta, pero se cumplió con la sanción de privación de la libertad o pecuniaria en su caso.

Además de toda conclusión de la actividad social, se ordenará su disolución y liquidación total, por lo que se establece la necesidad de nombrar un liquidador para que se establezca entre otras cosas el orden de prelación de créditos conforme a la naturaleza de estos.

Al establecer la prohibición de realizar determinados negocios, operaciones o actividades, se establece que sólo serán aquellas que determine el juzgador y que deberán tener relación directa con el delito cometido, por lo que la prohibición podrá ser definitiva o temporal, en donde el juez podrá imponer la sanción hasta por cinco años, sin embargo, consideramos que es difícil que se logre configurar esta sanción sin que se vulneren derechos tanto de la persona moral como de los socios, al limitarles el ejercicio de su derecho contemplado en el artículo 5º de la Carta Magna.

Al imponerse consecuencias jurídicas, accesorias por el juez, también se contempla que se dejarán a salvo los derechos de los trabajadores y terceros frente a la persona moral colectiva, así como aquellos derechos que sean exigibles frente a otras personas por actos celebrados con la persona moral o jurídica sancionada. Por lo que para la individualización de las penas y medidas de seguridad para las personas morales o jurídicas, se tomará en cuenta la naturaleza de la acción u omisión y los medios empleados para ejecutar tal conducta, así como la magnitud del daño causado al bien jurídico o del peligro en que éste fue colocado y obviamente las circunstancias de tiempo, lugar, modo y ocasión del hecho realizado, así como los beneficios obtenidos por la comisión del delito, lo que hará necesario prevenir y evitar la continuidad de la actividad delictiva o de sus efectos, así como las consecuencias económicas, como sociales y en su caso, las repercusiones para los trabajadores, de tal suerte que el criterio e individualización de las sanciones, consideramos que es perfectamente identificable en el caso de las personas físicas, no así en el de las morales, porque tan sólo bastaría preguntarnos, ¿cómo se determinará el beneficio obtenido? ¿Bajo qué parámetro se determinará la relación entre beneficio obtenido y la comisión del delito?

Cuando una o más de las conductas se cometa a nombre, bajo el amparo o a beneficio de una persona moral o jurídica, a esta se le impondrán las consecuencias jurídicas consistentes en clausura, disolución o hasta 1500 días de multa, independientemente de la responsabilidad en que hubieren incurrido las personas físicas por el delito cometido.

Al respecto, uno de los problemas que enfrenta el contribuyente, es que se le sanciona tanto por la vía administrativa como por la penal sin que previamente se le haya configurado plenamente la conducta, esto es, puede encuadrar dicha conducta tanto en la infracción de una disposición administrativa que tenga como consecuencia la multa, o incluso en una conducta que encuadre en la comisión de un delito y el único criterio que aplica para uno u otro caso es el de la autoridad, por lo que es indispensable que avancemos y sigamos la tendencia internacional que marca que si una conducta rebasa los parámetros de la disposición administrativa, ésta entonces ya no debe ser sancionada como una infracción y en consecuencia imponer una multa, ésta entonces debe de encuadrar como una falta grave, es decir, un delito que debe ser sancionado incluso con la privación de la libertad, pero lo que no podemos seguir manteniendo, es que la conducta pueda encuadrar en infracción o en delito y que quede a criterio de la autoridad su ponderación con criterios poco claros.

5. EL CONTRIBUYENTE Y SUS DERECHOS

En la relación jurídico tributaria, ésta se configura cuando coincide el hecho generador y el hecho imponible, es decir el actuar del gobernado, hoy contribuyente y el supuesto normativo en donde surgen dos sujetos, el pasivo y el activo, siendo este último de acuerdo a lo que establece el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, el Estado que se materializa en la Federación, los estados, el municipio y la Ciudad de México.

Por otra parte tenemos al sujeto pasivo, que es el que realizó la acción y encuadró en el supuesto, ya sea para que cumpla con la obligación fiscal formal o material. Por lo que este sujeto de derecho debe estar designado expresamente por la ley como obligado para dar cumplimiento a la obligación tributaria y cuando la ley expresamente señala que ante el no acatamiento del contribuyente, será otro sujeto el que deba responder, nos encontramos frente al responsable solidario que nuestra legislación contempla con los diferentes supuestos en el artículo 26 de Código Fiscal de la Federación, en donde por cierto, pese a que el rubro solamente habla de responsables solidarios, también se identifican a los responsables subsidiarios, de conformidad a lo que establece dicho numeral en sus fracciones tercera y décima, aclarando que solamente encuadrarán los socios como responsables subsidiarios en cuatro supuestos a saber:

- Cuando la persona moral no tenga RFC
- Cuando no se lleve contabilidad
- Cuando se cambien de domicilio sin dar aviso
- Cuando se desocupe el local¹²

¹² Cfr. Artículo 26, fracciones III y X del Código Fiscal de la Federación vigente a 2016.

Así, el contribuyente ya sea persona física o moral se define como aquella que actualiza el hecho generador de la obligación tributaria, por lo que el contribuyente de derecho, se puede clasificar como deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto y en este orden de ideas, la responsabilidad del sujeto pasivo, puede provenir de diversas hipótesis:

- Sujeto pasivo, que da origen directamente a la obligación
- Sujeto pasivo que da origen concurrente al supuesto
- Sujeto pasivo que sustituye al deudor original, que a su vez contempla el que lo hace de manera voluntaria o por imperio de la ley.

También podemos identificar al sujeto que por adquisición de un objeto que se encuentra afecto objetivamente, al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original, lo tiene que cubrir.

Bajo este contexto es indispensable que se limite la actuación de la autoridad por el sistema normativo. De lo contrario, las violaciones a derechos por parte de la autoridad, serían frecuentes y desgastarían no sólo el estado de derecho, sino además los procesos económicos.

Bajo este contexto, los derechos humanos a decir de Diana Bernal Ladrón de Guevara: son una concepción moderna que surge para restringir el poder de la autoridad y salvaguardar las prerrogativas de los individuos, que tienen su razón de ser en un contexto moral, y es a través de su reclamo como se busca colmar los requisitos mínimos para una vida digna. Sus violaciones niegan la humanidad del individuo; es decir, niegan la calidad de ser humano. Así, estos derechos confieren poder a los gobernados, pues no sólo expresan aspiraciones o ideas encomiables, sino exigencias de cambio social basadas en derechos, en donde el Estado tiene la responsabilidad y obligación de generar las condiciones para que se logre.¹³

Bajo este contexto, si hablamos de derechos humanos como las prerrogativas que se apoyan en el reconocimiento y protección de la dignidad, los derechos del contribuyente se identifican en tres grandes vertientes, transversales, específicos e implícitos.

Los transversales son aquellos que por su contenido u objeto trascienden a todos los ámbitos o materias de la esfera jurídica de los gobernados y podemos identificar el de legalidad que implica necesariamente el de reserva de ley para todo lo que regule los elementos esenciales sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa, así como lo referente a sanciones e infracciones. La esencia es dar seguridad y certeza

¹³ Cfr. Bernal Ladrón de Guevara Diana, El reconocimiento y tutela de los Derechos Humanos, de los Contribuyentes, en Ríos Gabriela (coord.) Derechos humanos de los contribuyentes, México, IJ- UNAM, 2014, p. 33.

al contribuyente, para lo cual es indispensable que el actuar de la autoridad se ciña al principio de legalidad.

También podemos identificar a la garantía de audiencia, es decir, que sean oídos y vencidos en juicio antes de recibir cualquier tipo de sanción.

Finalmente, la irretroactividad de la ley en donde no podrá aplicarse la ley a un supuesto en donde la disposición normativa no estuviera vigente, cabe aclarar aquí que la excepción será en materia procesal, donde puede operar la ultra actividad de la norma, es decir que por disposición expresa de la ley se aplique la norma que estuvo vigente en otro tiempo a hechos que acontecen en este momento.¹⁴

En torno a los derechos humanos específicos del contribuyente, podemos afirmar que son aquellos que la constitución federal reconoce como derechos fundamentales, dentro de los que podemos mencionar el derecho a la impartición de justicia, al debido proceso, a la seguridad jurídica. Sin embargo, algunos autores argumentan que también debe considerarse los contemplados en el artículo 31 fracción IV, como la proporcionalidad, la equidad, la generalidad y el destino al gasto público, sin embargo no coincidimos con esta postura, ya que en estricto sentido, los derechos humanos nos protegen a todos independientemente de la condición que tengamos de contribuyente o no contribuyente y que obviamente la vulneración de los mismos trasciende a la esfera del sujeto e impacta en cuestiones económicas que finalmente se configura como una transgresión, por ejemplo al derecho de propiedad, pero de ninguna manera se pueden constituir como derechos fundamentales del contribuyente.¹⁵

En torno a los derechos humanos implícitos del contribuyente, estos se identifican como aquellos que si bien, aún no se encuentran expresos de manera clara en la constitución, son derechos inherentes al ser humano y están ligados a su dignidad, por lo que para poder reclamarlos es necesario implementarlos en una justificación basada en la humanidad.¹⁶

Bajo este contexto y como resultado de un proceso difícil, pero que al final se consolidó en una Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que se integra por 24 artículos y 5 capítulos, se contempla un catálogo básico de derechos del contribuyente que incorpora tanto los derechos transversales y específicos a los que todo gobernado tiene derecho y que a continuación se enlistan:

¹⁴ Cfr. García Luis, *Derechos de los Contribuyentes*, 2ª edición, México, IJ UNAM, 2001, pp. 21-23

¹⁵ Cfr. Autores como el Mtro. Augusto Fernández Sagardi, sostiene que sí se puede hablar de una transgresión a derechos humanos del contribuyente. Conferencia en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Noviembre 2015, Ciudad de México. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

¹⁶ Cfr. Bernal Ladrón de Guevara Diana, *El reconocimiento y tutela de los Derechos Humanos*, op cit.,

[...] Son derechos generales del contribuyente:

- Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.
- Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.
- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.
- Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.
- Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante. Cabe señalar que al respecto existe una iniciativa de ley para que la documentación que obre en poder de la autoridad administrativa, si es necesario hacer otro trámite, la propia autoridad administrativa se encargue de remitir dicha documentación con la finalidad de agilizar y eficientar los trámites que solicite el gobernado, previa certificación de dicha documentación y de que en efecto lo solicita el interesado
- Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, que expresamente establece que todos aquellos documentos o datos que sean solicitados para fines fiscales por la autoridad, se deberán proporcionar, pero la información que se presente vía acceso a la información , solamente se brindará lo relacionado con la CURP el RFC y el nombre, lo cual implica que los datos biométricos son reservados y por tanto, no se deberá dar el acceso.
- Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.
- Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.
- Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

- Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

- Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. Aquí cabe señalar que es cuestionable el que la autoridad no notifique expresamente la facultad con que cuenta en el caso de la revisión electrónica, ya que el contribuyente se entera de dicho actuar posterior a la revisión y no previa a esta como debe de ser.

Así se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.

La omisión de lo dispuesto no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

- Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

- Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

Por todo lo referido, y atendiendo al término ombudsman, que significa representante, mediador, agente, guardián y en general denota a una persona que actúa por cuenta de otra y sin tener interés personal propio en el asunto que interviene. Es un comisionado de justicia que surge como un representante para cuidar los derechos generales e individuales del pueblo y en el caso concreto de los contribuyentes, en México la PRODECON es un organismo cuyas funciones, entre otras, comprenden la promoción y protección de los derechos de las personas para garantizar la legalidad e imparcialidad de los actos de la administración pública.

6. CONCLUSIONES

La defensa del pagador de impuestos es una tarea inacabada, pero debemos aspirar a lograr un trato digno de los contribuyentes y un mejor comportamiento tanto de las instituciones como de los gobernados, pero esto, no sólo debe lograrse a

través de la protección jurisdiccional, debemos empoderar al gobernado para que se involucre y participe directamente en la resolución de los problemas.

Es importante que el defensor del contribuyente, tenga como faro que lo guíe el principio de legalidad y el estado de derecho, por lo que debe fortalecer sus acciones para fomentar y consolidar la cultura de la legalidad y por ende contributiva. Hoy encuentra su origen la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en el artículo 18 B del Código Fiscal de la Federación, como un organismo público, descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica, patrimonio propio, autonomía técnica lo que se traduce en un organismo protector de derechos, no jurisdiccional, cuya función esencial es la de observar las acciones de las autoridades para velar en todo momento por los derechos del contribuyente. Es un Ombudsman que colabora con la autoridad y el gobernado a través de los acuerdos conclusivos, su función es de carácter proactivo y no pasivo, es un mediador y conciliador que busca la solución consensuada, es un avance sin duda a la democratización de los procedimientos administrativos en México.

7. BIBLIOGRAFÍA

- BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, Diana, El reconocimiento y tutela de los Derechos Humanos, de los Contribuyentes, en Ríos Gabriela (coord.) Derechos humanos de los contribuyentes, México, IJ- UNAM, 2014.
- EGLA, Cornelio, Mecanismos alternativos de solución de controversias en México, mediación y derechos humanos, México, Porrúa, 2014.
- GARCÍA, Luis, Derechos de los Contribuyentes, 2ª edición, México, IJ UNAM, 2001.

LEGISLACIÓN VIGENTE

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2016
- Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional
- Ley de Derechos del Contribuyente, vigente a 2016.
- Lineamientos que Regulan el Procedimiento para la Adopción de Acuerdos Conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- Código Fiscal de la Federación, vigente a 2016.

CIBERGRAFÍA

- <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon>
- [http://200.38.163.178/sjfsist/\(F\(5dNDcC0oMytMUsSj29gyrcjWbWMcqc1Z_gSWfoYqUWrTHZoasYL18_tC5MvotqOSc9ziDl6ur5ia3UFsMdli3h8dq9j221F4_TC-cDnwLdYgJGcU6suX8lweL7BTFCi6rg89tZmXfh_jUNa9haiOuo5ms98-ASi-RAU2E3TA81\)\)/Paginas/tesis.aspx](http://200.38.163.178/sjfsist/(F(5dNDcC0oMytMUsSj29gyrcjWbWMcqc1Z_gSWfoYqUWrTHZoasYL18_tC5MvotqOSc9ziDl6ur5ia3UFsMdli3h8dq9j221F4_TC-cDnwLdYgJGcU6suX8lweL7BTFCi6rg89tZmXfh_jUNa9haiOuo5ms98-ASi-RAU2E3TA81))/Paginas/tesis.aspx)

CONCLUSIONES GENERALES

El Derecho Fiscal Mexicano, que inicialmente se consideraba una rama del Derecho Administrativo en el Sistema Jurídico, ha evolucionado hasta convertirse por sus características propias en una figura independiente que, si bien deriva del Derecho Administrativo, cuenta con normas especializadas, instituciones propias que lo operan y procedimientos independientes, incluso incide en varias áreas jurídicas.

En la materia jurídico-tributaria se aplican las fuentes clásicas del derecho, clasificadas en históricas, formales y materiales, comúnmente aceptadas por los doctrinarios para profundizar en el conocimiento de los fenómenos jurídicos, sin embargo, la forma de funcionar de cada una de ellas, así como, los requisitos que se necesitan para la aplicación del derecho han ido evolucionando en México, de acuerdo con las condiciones sociales, políticas y jurídicas que se han presentado en el devenir histórico, actualmente con un énfasis particular en los derechos humanos y sus garantías, lo que impacta de manera significativa en la materia.

Las obligaciones tributarias deben ser establecidas por el legislador en la norma jurídica con anterioridad, para que estas adquieran carácter forzoso para los contribuyentes y en la norma deberán quedar implícitas las consecuencias de su incumplimiento, para asegurar que las personas físicas y morales cumplan con sus compromisos tributarios y el Estado obtenga los recursos necesarios para cumplir con sus obligaciones en beneficio de la sociedad, lo que se resume en la locución latina *nullum tributum sine lege*

Mediante la interpretación el operador jurídico convierte la disposición jurídica establecida por el legislador de manera abstracta en concreta, particular, personalizada. Las principales razones que se presentan en la práctica para interpretar una norma son problemas gramaticales, falta de claridad en la redacción, oposición de preceptos (antinomias) y existencia de lagunas u omisiones; en este tenor las normas fiscales presentan problemas de interpretación principalmente de carácter léxico, porque existen tecnicismos relacionados con diferentes disciplinas como la economía, la contabilidad y las finanzas, de tal forma que el intérprete debe poseer conocimiento en estas ciencias.

Siguiendo la tradición internacional es en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, CPEUM, máximo ordenamiento nacional, el instrumento jurídico en el cual se plasmaron las bases generales de la potestad tributaria del Estado, estableciendo las facultades para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, las materias tributarias concurrentes, las reservadas de forma expresa a la federación, las restricciones a la potestad tributaria y las facultades reservadas a las entidades federativas, así como, las bases de la conformación de la hacienda pública municipal, y la obligación de contribuir de

las personas, para los gastos públicos, así de la federación, como de los estados, de la Ciudad de México y del municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes secundarias.

En la legislación mexicana el cumplimiento tardío e incumplimiento de las obligaciones tributarias trae aparejada una infracción y/o sanción, dependiendo el grado y la intencionalidad, la primera con repercusiones administrativas como las multas, los recargos, entre otros, y las segundas con consecuencias que pueden implicar la privación de la libertad de los transgresores, incluso es posible para el Estado el aplicar ambas; de facto es más común en el Sistema Tributario que se ejerza la facultad por la autoridad fiscal a fin de imponer sanciones pecuniarias como medio represivo de la conducta, no obstante, de acuerdo a las características de la infracción normativa, también esta autoridad ejercita la acción penal ante las autoridades correspondientes, a fin de que sea la autoridad judicial quien sancione la conducta delictiva.

El Estado mexicano busca actuar en beneficio del bien común, apegándose al principio de legalidad, sin embargo, el Poder Ejecutivo dada su función ampliamente dinámica, llega a emitir actos o resoluciones administrativas que afectan la esfera jurídica del gobernado, sobre todo en materia tributaria, siendo el Servicio de Administración Tributaria, SAT, el órgano fiscal, quien a través de sus diversas áreas estructurales, las emitirán dando pauta a que los contribuyentes ejerzan medios de defensa en una primera instancia u ordinarios o en una segunda de carácter extraordinario.

Los contribuyentes cuentan con recursos ordinarios para contravenir a la autoridad, el primero de ellos es el recurso de revocación, que es un medio lineal, ya que se promueve ante la autoridad que lo emitió, en un plazo de 30 días siguientes a su notificación, buscando la revocación de su acto, por no apegarse a la legalidad. Se limita a la presentación de un escrito a través del buzón tributario acompañado de las pruebas que soportan lo dicho. Los sujetos que intervienen son la administración pública y el administrado recurrente, como segundo recurso opcional está el juicio contencioso administrativo, que al igual que el recurso de revocación se promueve dentro del plazo de 30 días, conforme a las reformas de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo durante el mes de junio 2016, que prevén la modalidad tradicional o en línea o sumario, en atención al monto de la controversia. No obstante, durante el mes de enero del 2017, se emitieron reglas específicas sobre el juicio de resolución exclusiva de fondo, así como del recurso de revocación con las mismas características en cuanto a los actos de procedencia, monto del asunto, fijación oral de la litis y el desahogo, en su caso, de la prueba pericial ante la exigente presencia del Magistrado Instructor.

Otra posibilidad con la que cuentan los residentes en el extranjero con fuente de riqueza en México de impugnar una resolución que los afecte en sus derechos, son los procedimientos contenidos en los tratados internacionales celebrados por México, con más de 50 países para evitar la doble imposición. De no lograrse el procedimiento amistoso se podrá llegar al arbitraje, en donde operará la negociación.

A partir de la reforma en la CPEUM en materia de Derechos Humanos del 2011, se transformó la manera en que se concebían los derechos fundamentales de los mexicanos, al transformar el capítulo de garantías individuales a denominarlos Derechos Humanos y sus Garantías, la CPEUM protege los derechos humanos de los contribuyentes, los cuales en materia tributaria comúnmente tienen que ver con la legalidad, proporcionalidad, equidad y gasto público.

El contribuyente cuenta con el juicio de amparo como un medio de control constitucional y convencional extraordinario para contravenir los actos de autoridad arbitrarios e incluso la legislación que violente los Derechos Humanos, el amparo como una instancia extraordinaria a favor del gobernado, opera bajo el principio de definitividad, esto significa en la mayoría de las veces debe agotar la primera fase ordinaria, pudiendo revisar las resoluciones emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, TFJA. Está dotado de tecnicismo y es de efectos relativos porque solo protegerá al que lo presente, no llegando a configurar la declaración general de inconstitucionalidad en materia fiscal por el gran impacto que representaría a las finanzas públicas para cubrir el gasto público.

Otro medio al alcance de los contribuyentes son los acuerdos conclusivos, que son una modalidad alterna de regularización fiscal con motivo de los hechos u omisiones de la autoridad revisora, en donde tendrá un papel decisivo la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, PRODECON, al intervenir entre el contribuyente y la autoridad, a fin de que se logre cobrar las contribuciones con el beneficio de condonar las multas. Lo que llama la atención es la intervención del Ejecutivo a través de un organismo descentralizado -ombudsman que sigue dependiendo del aquél-.

Por consiguiente, el abanico de mecanismos ordinarios o extraordinarios contra actos tributarios están regulados por nuestro ordenamiento jurídico y el contribuyente afectado podrá elegirlos según su conveniencia.

Análisis de temas selectos de Derecho Fiscal y Procesal Fiscal en el Orden Jurídico Mexicano, coordinado por Arturo Dimas de los Reyes y Humberto Rubén Dragustinovis Perales, publicado por la Universidad Autónoma de Tamaulipas y Colofón, se terminó de imprimir en agosto de 2019 en los talleres de Ultradigital Press S.A. de C.V. Centeno 195, Col. Valle del Sur, C.P. 09819, Ciudad de México. El tiraje consta de 300 ejemplares impresos de forma digital en papel Cultural de 75 gramos. El cuidado editorial estuvo a cargo del Consejo de Publicaciones UAT.

