



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ACATLAN

"INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR COMO
BASE PARA LA FIJACION DE LA CONTRIBUCION FISCAL Y
SUS ACCESORIOS, SU IMPUGNACION A TRAVES DEL
JUICIO DE NULIDAD"

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
JAIME SANTIAGO GARCIA

ASESOR: LIC. ROBERTO ROSALES BARRIENTOS

RECIBIDO
UNIDAD DE ADMINISTRACION
ESCUELA

2094 '04
ABR - 2 15:14

UNAM
CAMPUS ACATLAN
MARZO 2004





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

TITULO:

**"ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR COMO BASE
PARA LA FIJACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN FISCAL Y SUS
ACCESORIOS, SU IMPUGNACIÓN A TRAVÉS DEL JUICIO DE
NULIDAD"**

ELABORADO POR:

JAIME SANTIAGO GARCÍA

No. CUENTA. 09405869-7.

ASESOR:

LIC. ROBERTO ROSALES BARRIENTOS.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el
contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Jaime Santiago García

FECHA: 6 de Septiembre de 2004

FIRMA: [Firma manuscrita]

A MIS AMIGOS:

Mayra, Antonio, Saúl, Teresa, Dalia, Manuel, Liliana, Wendy, Jesús, Julio, Alma, Alejandra, Lluvia, Yoselín, Alejandro, Iveth, Iliana y todos aquellos que en este momento escapan de mi mente y no por ello son menos importantes, por su aliento y por brindarme fortaleza para conseguir este objetivo.

DEDICATORIA ESPECIAL A LA LICENCIADA CINTHYA MIRANDA CRUZ:

Por creer en mí y por haber influido de manera determinante en la realización de este trabajo.

AL LICENCIADO ROBERTO ROSALES BARRIENTOS:

Por su voto de confianza, al haber asesorado este proyecto y por la aportación de su conocimiento para la consecución de este fin.

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
INTRODUCCIÓN GENERAL	1

CAPÍTULO PRIMERO “EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LA LEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS”

1.1.	INTRODUCCIÓN AL CAPITULO	3
1.2.	LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA	4
1.3.	DOS PRINCIPIOS BÁSICOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO	11
	1.3.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.	11
	1.3.2. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.	15
1.4.	EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.	20
1.5.	ANTECEDENTES EN MÉXICO.	25
1.6.	EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.	33
1.7.	ESTRUCTURA.	40
1.8.	COMPETENCIA.	46

CAPÍTULO SEGUNDO LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

	Pág.	
2.1.	INTRODUCCIÓN AL CAPITULO	50
2.2.	OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.	51
2.3.	NACIMIENTO.	58
	2.3.1. HECHO GENERADOR	60
	2.3.2. HECHO IMPONIBLE	60
2.4.	SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA.	65
	2.4.1. LOS SUJETOS ACTIVOS.	66
	2.4.2. LOS SUJETOS PASIVOS.	69
2.5.	LA DETERMINACIÓN.	71
	2.5.1. CONCEPTO.	74
	2.5.2. TIPOS DE DETERMINACIÓN.	77
2.6.	EL CRÉDITO FISCAL.	79

CAPÍTULO TERCERO

INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR

	Pág.
3.1. INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO.	81
3.2. ANTECEDENTES.	82
3.3. JUSTIFICACIÓN TEÓRICA.	84
3.4. METODOLOGÍA.	86
3.5. CONCEPTO Y SU INCIDENCIA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	88
3.6. NATURALEZA JURÍDICA DE LA ACTUALIZACIÓN.	92
3.7. PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DEL ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR.	98
3.8. PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA ACTUALIZACIÓN EN BASE EN EL ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR.	105
3.9. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.	107

CAPÍTULO CUARTO
ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR COMO
INDICADOR ECONÓMICO EN LA DETERMINACIÓN DE
LA CONTRIBUCIÓN FISCAL Y SUS ACCESORIOS, SU
IMPUGNACIÓN A TRAVÉS DEL JUICIO DE NULIDAD

	Pág.
4.1. INTRODUCCIÓN AL CAPITULO	119
4.2. EL ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR COMO INDICADOR ECONÓMICO EN LA DETERMINACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN FISCAL Y SUS ACCESORIOS.	120
4.3. LA CONTRIBUCIÓN FISCAL Y SU ACTUALIZACIÓN CON BASE EN EL ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR.	123
4.4. MEDIOS DE DEFENSA LEGAL EN CONTRA DE LA DETERMINACIÓN FISCAL RESPECTIVA.	145
CONCLUSIONES	154
BIBLIOGRAFÍA	160
LEGISLACIÓN	164
OTROS	165

INTRODUCCIÓN GENERAL

La recaudación de contribuciones es un tema de importancia y relevancia permanente, pues a través del ejercicio de ésta, el Estado Mexicano asegura su subsistencia y el cumplimiento de los fines y cometidos para los que ha sido creado. La idea del “bien común” no se puede alcanzar sin los fondos necesarios para la realización de sus actividades.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En este sentido, si es obligación de las personas contribuir a los gastos públicos, ello no implica que la actuación de las autoridades fiscales sea en forma contraria a lo dispuesto por la ley, pues existen límites a su potestad tributaria, las cuales se encuentra inmersas en la propia Constitución y en las leyes de carácter fiscal que de ella emanan.

De esta forma, si una autoridad fiscal, aplica el factor de actualización a fin de determinar la actualización de la contribución fiscal, se integra a ésta y se torna obligatorio para el contribuyente. Por tal motivo, el objetivo de este trabajo terminal, es determinar la necesidad de que esa actualización sea materia de sentencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, toda vez que es absurdo considerar que por el simple hecho de que el Índice Nacional de Precios al Consumidor no sea la resolución impugnada y el Banco de México no sea parte en el juicio fiscal los conceptos de impugnación hechos valer por el actor sean considerados inoperantes.

Por otra parte, si bien es cierto que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sólo tiene competencia expresa para conocer de los juicios promovidos contra las resoluciones definitivas mencionadas en el artículo 11 de su ley Orgánica,

INTRODUCCIÓN GENERAL

La recaudación de contribuciones es un tema de importancia y relevancia permanente, pues a través del ejercicio de ésta, el Estado Mexicano asegura su subsistencia y el cumplimiento de los fines y cometidos para los que ha sido creado. La idea del "bien común" no se puede alcanzar sin los fondos necesarios para la realización de sus actividades.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En este sentido, si es obligación de las personas contribuir a los gastos públicos, ello no implica que la actuación de las autoridades fiscales sea en forma contraria a lo dispuesto por la ley, pues existen límites a su potestad tributaria, las cuales se encuentra inmersas en la propia Constitución y en las leyes de carácter fiscal que de ella emanan.

De esta forma, si una autoridad fiscal, aplica el factor de actualización a fin de determinar la actualización de la contribución fiscal, se integra a ésta y se torna obligatorio para el contribuyente. Por tal motivo, el objetivo de este trabajo terminal, es determinar la necesidad de que esa actualización sea materia de sentencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, toda vez que es absurdo considerar que por el simple hecho de que el Índice Nacional de Precios al Consumidor no sea la resolución impugnada y el Banco de México no sea parte en el juicio fiscal los conceptos de impugnación hechos valer por el actor sean considerados inoperantes.

Por otra parte, si bien es cierto que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sólo tiene competencia expresa para conocer de los juicios promovidos contra las resoluciones definitivas mencionadas en el artículo 11 de su ley Orgánica,

también lo es que violaciones de este tipo sí pueden ser materia de análisis de la sentencia que se emita en un juicio de esa índole, cuando el gobernado que lo promueve sufrió en su perjuicio la aplicación concreta de aquéllas, ya sea en la resolución definitiva impugnada o en el procedimiento que le precedió, ya que en cumplimiento al principio de legalidad aquéllos deben cuantificarse conforme a las reglas establecidas en el artículo 20 bis del Código citado, el cual se estableció con el fin de generar certeza a los gobernados sobre sus obligaciones tributarias.

Lo anterior es así, toda vez que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se crea como un órgano de control jurisdiccional de legalidad de los actos administrativos, cuyo objeto es lograr un equilibrio entre el poder público y las libertades de los gobernados y de esta forma garantizar debidamente los derechos públicos subjetivos de los particulares.

Máxime que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, correspondiendo a la autoridad determinar el quantum de la obligación histórica y cuando se prevé su actualización, debe fundar y motivar debidamente esa determinación, por ello dicha actualización tiene una presunción IURIS TANTUM y no IURE ET IURE como algunas de las Salas Regionales del Tribunal sostienen.

Por último, señalar que al impugnar el particular un crédito fiscal, puede en el mismo sentido controvertir la aplicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor a la actualización del impuesto a pagar, pues es precisamente tal aplicación de ese índice lo que puede causarle un perjuicio directo y actual, esto es vía juicio contencioso administrativo, o en su caso, recurso de revocación.

CAPÍTULO PRIMERO

EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LA LEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Sumario: 1.1. Introducción al Capítulo. 1.2. La Justicia Administrativa. 1.3. Dos principios básicos del Derecho Administrativo. 1.3.1. Principio de legalidad. 1.3.2. Principio de Reserva de Ley. 1.4. El contencioso administrativo. 1.5. Antecedentes en México. 1.6 El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 1.7. Estructura. 1.8. Competencia.

1.1. INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO.

En el Presente Capítulo, se tratará de justificar del porqué se crea un órgano de control jurisdiccional de legalidad de los actos administrativos, a fin de lograr un equilibrio entre el poder público y las libertades de los gobernados y de esta forma garantizar debidamente los derechos públicos subjetivos de los particulares. Por ello, en primer término, se enfatizará la importancia del principio de legalidad y de reserva de ley que rigen toda la legislación administrativa, dando paso a precisar sobre la creación del contencioso administrativo en México, tomando en consideración, todos aquellos acontecimientos, que llevaron a la creación de un Tribunal de legalidad.

Posteriormente, se remontará hacia 1936, haciendo presente la manera como surge en nuestro país un tribunal especializado fuera de la esfera del Poder Judicial, que resuelve originalmente controversias en materia fiscal.

Y una vez puestas en claro estas ideas primordiales, se procederá a realizar un breve pero sustancioso análisis que nos describirá las características propias del mismo, así como organización, funcionamiento y competencia, que hacen del mismo toda una institución.

1.2. LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA.

El sometimiento del Estado al ordenamiento jurídico implica que el ejercicio del poder público necesariamente se realice conforme a las disposiciones legales que lo regulan, por lo que, cuando los actos de autoridad se formulen en contravención al mandato legal, deben ser anulados o revocados.

La posibilidad de la actuación ilegal de la Administración Pública hace necesario el establecimiento de medios de control, a fin de evitar la afectación a los derechos de los gobernados. Por esto constituye un punto esencial del Derecho Administrativo el tema relativo a la justicia administrativa, la cual se integra por los medios de protección administrativos y jurisdiccionales para lograr la extinción de los actos administrativos contrarios a derecho, así como el resarcimiento de los daños y perjuicios que causa el Estado con motivo del ejercicio de sus funciones.

Cabe precisar, que cuando aquí se habla de la Administración Pública, se hace referencia a la parte Central y Paraestatal, conforme a los artículos 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 1º, 2º y 3º, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, toda vez que ésta se conforma por las Secretarías de Estado, Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica, en donde conforme al artículo 26 de la citada Ley, el Ejecutivo Federal para el despacho de sus asuntos del orden administrativo contará con dichas dependencias, además de los organismos

descentralizados, empresas de participación estatal y fideicomisos públicos.

Una vez precisado lo anterior, los medios de control administrativos y jurisdiccionales se han considerado de dos tipos: indirectos y directos. En los primeros el gobernado afectado no tiene intervención alguna, ya que constituyen, por un lado, mecanismos de autotutela administrativa derivados del poder de revisión que ejercen los órganos superiores sobre los inferiores, y que consisten en la supervisión de la actuación de sus subordinados a fin de verificar su legalidad y oportunidad, un claro ejemplo de estos lo son, las visitas ordinarias que realizan los Magistrados integrantes de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a las Salas Regionales de dicho Tribunal, cuya finalidad consiste en realizar una revisión pormenorizada de sus expedientes en trámite y si los mismos cumplen las formalidades esenciales del procedimiento contencioso administrativo.¹

Por su parte, en los medios directos, la participación del gobernado es fundamental, ya que sin ella no tiene lugar esta forma de control. Dentro de ellos encontramos los recursos administrativos, así como los procesos jurisdiccionales, bien sea ante tribunales administrativos o tribunales judiciales.

Estos medios de control constituyen una garantía para la protección de los derechos de los gobernados y tienen como fin la revisión de la legalidad de la actuación

¹ Véase Artículo 7o del Acuerdo G/16/98, emitido por el Pleno de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 18 de mayo de 1998 modificado por diverso Acuerdo G/27/2002, de 20 de septiembre de 2002.

administrativa, con el propósito de encauzarla dentro del marco legal.

Cabe aclarar que, el término justicia administrativa no ha tenido una aceptación plena en el mundo jurídico, quizá porque se le ha asignado diferentes significados, ya que algunos autores más que considerarla como un medio la identifican como un fin de los medios de defensa de los particulares. Sin embargo, para efectos del presente estudio, la justicia administrativa será considerada como un medio del que dispone el administrado para hacer que la Administración Pública ajuste su actuación al Derecho.

En esta medida, el Licenciado Manuel Lucero Espinosa define a la función jurisdiccional, como "*...la manifestación del Estado que tiene por objeto resolver controversias que se plantean entre dos partes con intereses contrapuestos, que son sometidos a la consideración de su órgano estatal, el cual actúa de manera imparcial...*"²,

Por otro lado, Héctor Fix Zamudio, -citado por José Luis Vázquez Alfaro- la define como: "*...la función pública que tiene por objeto resolver las controversias que se plantean entre dos partes contrapuestas y que deben someterse al conocimiento de un órgano del Estado, el cual debe decidir dichas controversias de manera imperativa y en una posición imparcial...*"³

De lo anterior, podemos entender que la jurisdicción administrativa se refiere

² Lucero Espinosa Manuel. **Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación**. Editorial Porrúa, S.A., Primera Edición, México 2000, página 15.

³ Vázquez Alfaro, José Luis. **Evolución y Perspectiva de los Órganos de Jurisdicción Administrativa en el Ordenamiento Mexicano**. Universidad Nación Autónoma de México, México 1991, página 27.

a las instancias que tienen los gobernados para impugnar los actos administrativos ante tribunales, sean éstos administrativos o judiciales.

Cabe aclarar, que los recursos administrativos, si bien constituyen instancias para los particulares afectados en sus intereses, lo cierto es que los mismos no son resueltos por un tercero, desligado de la Administración Pública, por lo que, en sí, dicha Administración, no realiza una función de naturaleza jurisdiccional, ya que sólo se somete a revisión un acto administrativo, independientemente de que su finalidad, sea anular o revocar dicho acto.

Esto es, el recurso administrativo es un medio de autotutela que se pone a disposición del particular para hacer valer a la administración sus deficiencias legales de su actuación y, de esta manera, optar por una resolución que se encuentre apegada a ley.

El autor 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 reformen caso de comprobada la ilegalidad o inoportunidad del mismo..."*.⁴

⁴ Fraga Gabino. **Derecho Administrativo**, Editorial Porrúa, S.A., México 1980, página 433.

De acuerdo con lo anterior, se dice que el recurso administrativo constituye una pretensión del gobernado en contra de un acto administrativo, mediante un procedimiento establecido en ley, con el fin de anularlo o revocarlo, cuando éste se ve afectado en sus derechos.

El problema de los recursos administrativos en México tiene interés sobre todo a partir de 1929, en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación sentó la tesis de que la procedencia del amparo en materia administrativa estaba condicionada al agotamiento de los recursos o medios de defensa con que el particular contará para impugnar la decisión que lo agraviaba.

La autotutela de la administración prácticamente puede traducirse en una real defensa para el particular por lo que autores como Ihering y Jellinek llamaron "el reflejo del derecho": una determinación tomada por la Administración Pública en ejercicio de sus facultades revocando, modificando, anulando o suspendiendo una decisión administrativa.

Por otro lado, el establecimiento de tribunales que resuelvan la controversia entre administrados y la Administración Pública se justifica por la necesidad de establecer un límite a las prerrogativas de los órganos administrativos, ya que se les impide, por un lado, que sean ellos los que revean el acto y, por otra parte, el sometimiento ante un tribunal que se encarga de dirimir el conflicto.

Por lo que, la "justicia administrativa", se refiere a la intervención jurisdiccional que tiene como materia o como antecedente una acción administrativa, pero que no se desarrolla por órganos directos de la Administración Pública activa, sino por órganos que frente a la Administración han alcanzado la autonomía indispensable para ser considerados como jueces, como tribunales.

A manera de ejemplo, es preciso señalar el contenido de la exposición de motivos que originó la reforma a los artículos 197 y 237 del Código Fiscal de la Federación, las cuales entraron en vigor a partir del 1º de enero de 1996, en donde se señala, tratándose de las sentencias que resuelven sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo, que si se cuenta con elementos suficientes para ello, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante.

Ahora bien, del análisis efectuado a la exposición de motivos de las reformas a la ley en cita, se desprende que el legislador al otorgar tal facultad a dicho Tribunal consideró lo siguiente: 1.- Que el recurso administrativo es una instancia del contribuyente o particular afectado por una resolución administrativa, que se da dentro del seno mismo de dicha administración activa a fin de que éste, confirme, revoque o modifique tal revisión; ya sea, porque se haya actualizado, o no, alguna causal de ilegalidad de las contenidas en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, es decir: a) por incompetencia del funcionario que dictó u ordenó o tramitó el

procedimiento del que deriva dicha resolución; b) por omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación; c) si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

Y, 2.- Por lo tanto, se toma en cuenta que el juicio de nulidad no es una segunda instancia del particular afectado por un acto administrativo, sino que es un medio de defensa jurisdiccional en el que el juzgador de manera autónoma y desligado de la administración pública, analiza la legalidad de una resolución administrativa emitiendo formal y materialmente una sentencia.

Consecuentemente, se reconoce la facultad al particular para hacer valer conceptos de impugnación no propuestos en el recurso administrativo, en donde el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se encuentra obligado para estudiar a la luz de los argumentos planteados en el juicio, *-litis abierta-*, la legalidad de la resolución impugnada sin que necesariamente deba ceñirse o ajustarse a lo alegado y resuelto en un procedimiento de autotutela administrativa, ya que el Tribunal en cita cuenta con una jurisdicción más amplia originada en la reforma en cita.

1.3. DOS PRINCIPIOS BÁSICOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO.

En primer término, es necesario señalar que existen límites al ejercicio de la función administrativa, los cuales se encuentran inmersos en la propia Constitución y en las leyes de carácter administrativo que de ella emanan.

Esto es, el procedimiento administrativo, como una unidad que está integrada por un conjunto de actos coordinados entre sí y que tiende a la preparación de la expresión de la voluntad de la autoridad administrativa, se encuentra regulado por una serie de principios jurídicos.

Sin embargo, en opinión del sustentante son dos los principios básicos que rigen a toda la legislación administrativa: el de la legalidad y el de reserva de la ley, con ello no se quiere decir que los restantes principios no sean importantes, pues para efectos del presente asunto, éstos principios constituyen la parte substancial de la actuación de la autoridad.

1.3.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Necesario es referirse al principio de legalidad, que es la faceta más valiosa del régimen de Estado de derecho. Reza este principio, según el tratadista Alfonso Nava Negrete: "*...las autoridades públicas sólo pueden hacer lo que la ley les autorice...*".⁵ En

⁵ Nava Negrete Alfonso, **Derecho Administrativo Mexicano**, Fondo de Cultura Económica, Primera

consecuencia, ninguna autoridad legislativa, administrativa o judicial puede realizar actividad alguna sino ésta prevista y autorizada por ley. Es la autolimitación que consiente la autoridad dentro de este régimen.

Este principio se consagra en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como garantía de legalidad, en los siguientes términos: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...".

De lo anterior, podemos señalar que cuando el artículo 16 de la Constitución Federal, previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo.

En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado a su cumplimiento, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos,

subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

Además, motivar consiste en señalar con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Así lo ha interpretado siempre la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y ahora la de los Tribunales Colegiados de Circuito en materia administrativa, como en la jurisprudencia VI.2o. J/43, sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, cuyo rubro es: FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.⁶

Otro es el principio que rige los actos de los particulares y con el cual no debe confundirse aquel otro, privativo para las autoridades. Todo lo que no está prohibido está permitido, así reza este principio. De manera que si la ley no prohíbe un acto o una conducta a los particulares, se entiende que estos últimos están autorizados para realizarlos.

En cambio, las autoridades no podrían invocar en su favor que "como la ley no me lo prohíbe, luego puedo realizar el acto o conducta". No, en todo caso la autoridad debe partir de una previa autorización de la ley. Tratándose de la competencia de las autoridades, se debe ser estricto; ella jamás debe resultar de una interpretación analógica, extensiva, tácita,

ni a partir de simples inferencias.

Cuando aquí se hable de ordenamiento legal no se restringe a las del Congreso de la Unión, sino a toda norma jurídica capaz de prever la competencia de la autoridad, administrativa, judicial o legislativa.

Esto es así, pues el artículo 16 constitucional, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia del que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídicas al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen sus intereses jurídicos, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa, ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios.

En congruencia con lo anterior, resulta inconcuso que para estimar satisfecha la garantía de la debida fundamentación, establece dicho precepto constitucional, por lo que hace a la competencia de la autoridad administrativa, para emitir el acto de molestia es necesario que en el documento que se contenga se invoque las disposiciones legales, acuerdo, o decreto que otorgan facultades a la autoridad emisora y, en su caso que estas norman incluyan diversos supuestos se precisen con claridad y detallen, el apartado, la fracción o fracciones, incisos y subincisos, en que se apoye su actuación, pues de no ser así, se dejaría al gobernado en estado de indefensión, toda vez que se

⁶ Véase el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, de marzo de 1996, página 769

traduciría en que éste ignorará si el proceder de la autoridad se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo por razón de materia, grado y territorio, y en consecuencia, si está o no ajustado a derecho, esto tiene su sustento en la jurisprudencia 2ª/J.57/2001, sustentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo el siguiente rubro: "COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EN EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA, DEBEN SEÑALARSE CON PRECISIÓN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORQUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA Y, EN SU CASO, LA RESPECTIVA FRACCIÓN, INCISO Y SUBINCISO".⁷

1.3.2. RESERVA DE LEY

Se dice que cuando la Constitución impone que sea una ley la que regule una materia o un campo administrativo, se está en presencia de este principio. Lo que quiere decir también que en esa materia o campo, ni el Poder Ejecutivo, ni el Judicial podrían ejercer poderes de regulación normativa. Sólo el Congreso de la Unión, con su ley, podrá regular o legislar el área que expresamente le reserva la Constitución.

Clásico es el caso de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Según este precepto, las contribuciones necesarias para cubrir los gastos de la Federación, Distrito Federal, estados o municipios, se cubrirán por los particulares en forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por interpretación

uniforme de los Tribunales federales, sólo una ley del Congreso puede crear impuestos u otras contribuciones. La doctrina de derecho administrativo comparte esta interpretación jurisprudencial.

De acuerdo con las consideraciones plasmadas en los anteriores criterios, el respeto a la garantía de legalidad en materia tributaria exige que la carga impositiva esté prevista en una ley, por las siguientes razones:

Para evitar que quede al margen de la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del tributo, quienes sólo deberán aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas antes de cada caso concreto.

Para evitar el cobro de impuestos imprevisibles.

Para evitar el cobro de impuestos a título particular.

Para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien precise los elementos del tributo.

Es decir, la Ley Fiscal, prevea los elementos del tributo tales como: el sujeto, objeto, base, tasa, y época de pago, para que así no se de margen a la arbitrariedad de las

⁷ Véase el *Semanario Judicial de Federación*, de noviembre de 2001, Tomo XIV, página 31 y 32

autoridades exactoras. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede anunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del Derecho Penal, "nullum tributum, sine lege".

A manera de ejemplo, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el Amparo en Revisión 351/97, mediante ejecutoria de 20 de enero de 1998, declaró la inconstitucionalidad del artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que dejaba a las autoridades fiscales armar el hecho imponible (obtención de ingresos) y, por tanto, fijar la base gravable y el impuesto a pagar. Es decir, el artículo referido es inconstitucional porque provoca que el hecho imponible que origina el tributo (obtención de ingresos) se encuentre en la mente de quien aplica la norma (autoridad fiscal), y no en la norma de legislador.

La expresión **ingresos distintos** a los señalados en los nueve capítulos que se establecen en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no es otra cosa que una vestidura exterior para establecer a placer el hecho imponible. Esa expresión deja un gran margen de laxitud a la autoridad fiscal que, cuando aplica el artículo 132, produce una resolución arbitraria, porque se deja librada al criterio del organismo recaudador la posibilidad de utilizar el precepto en forma totalmente discrecional.

Por otra parte, como excepción a este principio, se tiene la posibilidad de que ciertas materias, regulables originalmente mediante ley, para ser objeto de normación mediante reglas jurídicas de rango inferior a la ley.

Tales supuestos son:

a) Decreto-Ley, es una norma con rango de ley dictada por el órgano estatal al que no corresponde normalmente el ejercicio de la función legislativa sino que por vía de excepción se ve habilitado para ello por mandamiento constitucional, un claro ejemplo se prevé en el artículo 29 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que habilita al Presidente de la República a producir en caso de urgencia y por vía de excepción las disposiciones jurídicas con valor de ley.

b) La Delegación Legislativa, en virtud de tal técnica es el propio órgano ejecutivo el que constitucionalmente se halla habilitado para transferir vía acto delegatorio ciertas facultades legislativas a favor del Titular del Ejecutivo en determinados supuestos tasados, hipótesis prevista por el artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir en materia de cuotas compensatorias, a fin de regular el comercio exterior y la economía del país.

c) La deslegalización, a través de esta técnica se amplía el ámbito de competencia normativa del Ejecutivo, al posibilitar que éste regule mediante normas de rango reglamentario materias que anteriormente se hallaban reservadas a leyes ordinarias.

Ahora bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma

exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede, en consecuencia, ser regulado sino por normas con rango de ley. La reserva relativa, en cambio, rige cuando en determinado sector bien acotado a la realidad, en este caso el tributo por ejemplo, se determina su vigencia para que sólo ciertos ámbitos del mismo queden circunscritos a tal exigencia. Pudiendo el resto de las zonas de dicho sector ser regulado mediante normas de rango distinto al de la ley, por ejemplo el reglamento. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva.

Reafirma lo anterior, la Tesis P. CXLVIII/97, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena Época, cuyo rubro es: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY."⁸

⁸ Véase *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo VI, de noviembre de 1997, página 78.

1.4. EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Lo contencioso administrativo es, estrictamente, la contienda que nace por el obrar de la Administración Pública, tanto en su seno mismo como fuera de ella. En este sentido, dentro de lo contencioso-administrativo debe comprenderse incluso el proceder de la Administración activa cuando interviene para decidir un punto contencioso: el problema de los recursos administrativos, formaría así parte de lo contencioso administrativo.

Por influencia de la terminología francesa, se entiende por contencioso administrativo, según el Licenciado Manuel Lucero Espinosa como *"...un medio de control jurisdiccional de los actos de la Administración Pública, puesto que representa una instancia por medio de la cual los administrados pueden lograr la defensa de sus derechos e intereses, cuando se ven afectados por actos administrativos ilegales..."*.⁹

Por su parte Manuel J. Argañaráz , señala que su materia esta constituida por *"...el conflicto jurídico que crea el acto de la autoridad administrativa al vulnerar derechos subjetivos o agravar intereses legítimos de algún particular o de otra autoridad autárquica, por haber infringido aquella, de algún modo la norma legal que regula su autoridad y a la vez protege tales derechos o intereses..."*.¹⁰

⁹ Lucero Espinosa Manuel. Op. Cit., página 18.

¹⁰ Argañaráz, Manuel L. **Tratado de lo Contencioso Administrativo**. Tipográfica, Editora Argentina, Buenos Aires 1995, página 13.

También, el Instituto de Investigaciones Jurídicas, define al contencioso administrativo, como "*...el procedimiento que se sigue ante un tribunal u organismo jurisdiccional, situado dentro del poder ejecutivo o del judicial, con el objeto de resolver de manera imparcial las controversias entre los particulares y la administración Pública...*".¹¹

De lo anterior, podemos resaltar lo siguiente: que el contencioso administrativo es un medio de control jurisdiccional de los actos administrativos, de la Administración Pública, pues a través de él, el particular afectado por un acto emitido por una autoridad administrativa, puede lograr la defensa de sus intereses.

En este sentido, el término contencioso en su aspecto general significa contienda, litigio pugna de intereses. Es el proceso seguido ante un órgano jurisdiccional competente sobre derechos o cosas que se disputan las partes contendientes entre sí. En el ámbito del derecho administrativo se refiere a la jurisdicción especial encargada de resolver los litigios, las controversias, las pugnas, entabladas entre los particulares y la Administración Pública.

Bajo este orden de ideas, podemos señalar que la materia sobre la que versa el contencioso administrativo, la constituye exclusivamente actos de los órganos administrativos integrantes de la Administración Pública, sean centralizados o paraestatales, conforme al artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, emitidos en el desempeño de su gestión administrativa, y no los que

¹¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas. **Diccionario Jurídico Mexicano**. Editorial Porrúa, S.A., Decimacuarta Edición, México 2000, página 685.

correspondan a su actividad política o gubernativa, ni los derivados del derecho privado.

La defensa de los particulares frente a la Administración se pueden realizar de diferentes forma y ante distintos órganos jurisdiccionales, lo que dio origen a los sistemas francés o administrativo y angloamericano o judicial.

El sistema francés se caracteriza por la creación de tribunales administrativos enclavados en el Poder Ejecutivo, que son lo que van a dirimir las controversias entre los particulares y la Administración. En cambio, el sistema angloamericano, los tribunales que conocen de tales controversias pertenecen al Poder Judicial, de ahí que a este sistema también se le denomine "sistema judicialista".

El contencioso administrativo francés surgió de la interpretación de la división de poderes que plantea la igualdad e independencia entre ellos, por lo que, al no quedar ninguno sometido a otro, el Poder Judicial sólo debe juzgar asuntos del orden común que planteen los particulares sin inmiscuirse en materia de la administración, ya que si los asuntos de ésta quedaran sometidos a los tribunales judiciales, habría dependencia de un poder sobre otro.

Con esta idea se creó el Consejo de Estado Francés que en principio instruyó los expedientes de las controversias entre la Administración y los gobernados, para que la resolución definitiva la dictara el soberano; es decir, se trataba de un sistema de *justicia retenida*, lo cual prevaleció hasta 1872. Posteriormente se otorgaron facultades para que este

Órgano instruyera la causa y emitiera la resolución, dando lugar a un tribunal de *justicia delegada*, todo ello en el ámbito de la Administración.

La justicia retenida es la que realizan los órganos jurisdiccionales enclavados en la esfera de la Administración Pública activa, que aunque poseen cierta independencia funcional, sus resoluciones requieren la aprobación de las autoridades administrativas de mayor jerarquía. *La justicia delegada*, se presenta cuando el tribunal administrativo, situado dentro del Poder Ejecutivo, emite sus resoluciones en forma definitiva y obligatoria, pero lo hace a nombre de la Administración Pública. *Plena autonomía*, por último, los tribunales administrativos dotados de plena autonomía, son aquellos que resuelven las controversias de manera autónoma, sin vinculación alguna con la Administración.

El sistema angloamericano, con otra interpretación de la división de poderes, atribuye a los órganos judiciales la facultad de conocer y resolver las controversias entre los particulares y la autoridad administrativa, con lo que deja el control de la legalidad en el Poder Judicial, ya que considera que la función jurisdiccional debe ser analizada precisamente por este poder, ya que de lo contrario habría duplicidad de funciones.

Dentro del sistema francés son dos las formas más importantes de lo contencioso administrativo: contencioso-administrativo de anulación, objetivo o de legitimación y el contencioso-administrativo de plena jurisdicción o subjetivo.

El contencioso de anulación sólo persigue el restablecimiento de la legalidad

violada cuando la Administración Pública ha actuado con exceso de poder, que se manifiesta cuando el acto administrativo ha sido emitido:

- 1.- Por Funcionario incompetente.
- 2.- Por inobservancia de las formas o procedimientos señalados por la ley.
- 3.- Por no haberse aplicado la disposición debida.
- 4.- Por desvío de poder.

Por su parte, el contencioso subjetivo al versar sobre derechos subjetivos no requiere la existencia de causas de anulación, -artículo 238 del Código Fiscal de la Federación-, pues para tal efecto sólo se basa que la autoridad administrativa haya violado el derecho subjetivo de algún particular.

En nuestro país tienen aplicación los dos sistemas de lo contencioso administrativo, ya que para algunos actos administrativos, a nivel federal y local, existen tribunales administrativos especializados, con lo cual estaríamos en presencia del sistema continental europeo, administrativo, o francés. Además, para otro tipo de actos, también a nivel federal y estatal, cuyo conocimiento no éste reservado a los tribunales administrativos, existe la vía de amparo, por lo que para este tipo de actos se ha establecido el sistema anglosajón angloamericano o judicial.

El sistema francés, a nivel federal, está representado por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual sirvió de modelo para el establecimiento de algunos tribunales locales como el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal y

los estados de Baja California, Chiapas, Guerrero, Jalisco, Querétaro, Guanajuato, México, Morelos Nuevo León, Sonora, Yucatán, por mencionar algunos.

Sin embargo, el hecho de la existencia en nuestro país de tribunales administrativos, conforme a lo cual ha evolucionado la jurisdicción administrativa de tipo francés, ello no implica un abandono total al sistema judicialista mexicano, en tanto que existe intervención preponderantemente de los tribunales judiciales en la decisión final de las controversias administrativas, ya que las resoluciones que lleguen a dictar los tribunales administrativas, son impugnables, por las partes, ante los Tribunales Colegiados de Circuito, bien sea por las autoridades a través del recurso de revisión o por los particulares por medio del amparo administrativo, según el caso.

1.5. ANTECEDENTES EN MÉXICO.

Una vez explicado el origen de la justicia administrativa, se analizará el origen y desarrollo en nuestro país; y antes de dar inicio con ello cabe mencionar que en México hasta 1936, no se contaba con un procedimiento jurisdiccional ordinario a través del cual los particulares pudieran impugnar las resoluciones que dictara la administración afectando sus intereses.

En materia administrativa únicamente se podía promover el juicio de garantías; y, es hasta 1929 cuando se le da la importancia debida *al amparo en materia administrativa*.

En conjunción con lo anterior, observemos, que el artículo 103, fracción I, de la Constitución Federal, permite que los tribunales de la federación resuelvan controversias que se susciten por las leyes o actos de autoridades, siempre que a causas de estos, se violen las garantías individuales del particular. Frente a esta disposición no se consideraba la necesidad de crear un procedimiento contencioso-administrativo, pues se creía que el amparo cumplía de manera efectiva y absoluta con la necesidad de seguridad jurídica de los administrados. Sin embargo, es importante no olvidar, que antes de llegar al amparo había más instancias dentro del derecho privado que atendían a la especialización; así que surge por tanto como una necesidad en el campo del derecho público *la especialización en materia administrativa abriendo paso al procedimiento contencioso-administrativo*.

Al respecto la Lic. Susana Ruíz González nos señala:¹²

"Es importante señalar que en relación con el derecho privado, antes de llegar al amparo se contaba con instancias previas donde se ventilaba la litis a la luz de la legislación secundaria; es decir, disposiciones jurídicas que atendieran a las necesidades concretas de la materia relativa. Esto mismo sucedía en el ámbito penal. ¿Qué acontecía entonces con la materia administrativa, acaso ésta no tenía sus propias particularidades? ¿No podía el particular hacer valer su acción en un juicio ordinario con una regulación especial, aplicable en materia administrativa?

(...).

"En atención a las interrogantes planteadas, creemos que la respuesta, así como su efecto en nuestro país los encontramos en el establecimiento de un procedimiento que atendiera a esas particularidades. Dicho procedimiento corresponde al contencioso administrativo."

¹² Trabajo recepcional para obtener el título de licenciado en derecho intitulado "**Necesidad de una Segunda Instancia en el Tribunal Fiscal de la Federación**". Universidad Tecnológica de México. México, D.F. 1997. página 10.

En México, desde la época de la Colonia nos encontramos con la existencia de Tribunales llamados de Hacienda y Cuentas. Sin embargo, tenían el grave defecto de no tener delimitadas sus funciones ni su jurisdicción. Por tanto, más que prestar ayuda a los particulares para resolver los problemas que tuvieran con la administración, hacían más complicados y molestos los trámites ante ese organismo, lo que motivaba la desconfianza de los ciudadanos y el abuso de las autoridades.

A través de los años, nos hemos dado cuenta que la influencia francesa, ha marcado en lo concerniente a la materia administrativa a los ordenamientos jurídicos de varios países latinos, y ha comenzado precisamente, por el principio de división de poderes, tan pregonado por Carlos Luis de Secondat, (mejor conocido como Montesquieu), y México no ha sido la excepción.

El 22 de Octubre de 1814, se expidió la Constitución de Apatzingán; en éste documento se consagró el principio de separación de poderes, en los artículos 11, 12 y 167, que a la letra dicen:

"Artículo 11- Tres son las atribuciones de la soberanía: la facultad de dictar leyes, la facultad de hacerlas ejecutar y la facultad de aplicarlas a los casos particulares.

"Artículo 12. - Estos tres poderes, legislativo, ejecutivo y judicial, no deben ejercerse ni por una sola persona, ni por una sola corporación.

"Artículo 167. - El supremo Gobierno no podrá: deponer a los empleados públicos, ni conocer en negocio alguno judicial; abocarse a causas

pendientes o ejecutoriadas, ni ordenar que se abran nuevos juicios".

Como podemos apreciar de la anterior transcripción, estos preceptos hacían imposible la existencia de órganos de jurisdicción administrativa con sede en el Poder Ejecutivo, debido a la estricta interpretación gramatical al principio de separación de poderes, pues conforme a ello era imposible reunir dos o más poderes en una sola persona. El Supremo Tribunal de Justicia como máximo órgano jurisdiccional sólo conocía de cuestiones civiles y penales

Posteriormente, encontramos la Constitución de 1824¹³, que incluyó el principio de separación de poderes en su artículo sexto y otorgaba competencia a la Suprema Corte de Justicia para "Terminar las disputas que se susciten sobre contratos o negociaciones celebrados por el gobierno supremo o sus agentes" (art. 137, II), estableciendo que "Una ley determinará el modo y los grados en que deba conocer la Suprema Corte de Justicia en los casos comprendidos en esta sección" (art. 138). Como se puede apreciar, en este ordenamiento se contempla ya, tácitamente, la posibilidad de que el Poder Judicial resolviera la materia contencioso administrativa.¹⁴

"La Constitución de 1824 adoptó ciertamente un Consejo de Gobierno-correspondiente al Consejo de Estado, imitado de Francia por la Constitución Española de 1812, jamás vigente -dotándolo de facultades de consulta y dictamen en ciertos negocios de la administración pública, no así

¹³ Cadena, Rojo Jaime. **Efemérides del Tribunal Fiscal de la Federación**. Cuarenta y cinco años al servicio de México. Editorial. Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1982. T. II. página 117.

¹⁴ Nava, Negrete Alfonso. **Derecho Procesal Administrativo**. Editorial Porrúa, S.A., México, 1959. páginas 266 y sigs.

de las facultades jurisdiccionales que competían al modelo original..."¹⁵

Más tarde, encontramos que en la quinta ley de las Siete Constitucionales de 1836, incluía a los Tribunales de Hacienda como órgano del Poder Judicial de la República y anunciaba la expedición de una ley que regulara el contencioso en esos asuntos. Fue así como nació la Ley del 20 de enero de 1837, cuya importancia radica en los aspectos siguientes:

- a) Concedió al Poder Judicial la facultad de conocer y resolver los asuntos contencioso-administrativos y;
- b) otorgó a las autoridades encargadas de la recaudación de los ingresos públicos la facultad económico-coactiva e instituyó promotores oficiales de la acción del fisco ante los tribunales.

El 12 de junio de 1843, se promulgaron las Bases para la Organización Política de la República Mexicana, señalando en su artículo 115 que aún subsistían los Tribunales de Hacienda dentro de la esfera del Poder Judicial, y le es encomendado a la Corte el conocimiento de la jurisdicción administrativa.

En el año de 1853, el presidente Santa Anna, elaboró las Bases de la Administración de la república hasta la promulgación de la Constitución y ahí en su artículo 9, ya se veía una clara noción del contencioso administrativo en la esfera del Poder Ejecutivo.

¹⁵ Heduán, Virués Dolores. **Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación**. Editorial Continental, México, 961, página 45.

Conforme a éstas bases, se estableció un Consejo de Estado con funciones de asesoría y consulta respecto de los ministros de gobierno, su competencia, fue siendo ampliada por ordenamientos posteriores en un intento por convertirlo en un órgano jurisdiccional de justicia retenida.

Fue por decreto del 25 de mayo de 1853, por el que se encomendó a Don Teodosio Lares, en su carácter de Ministro de Hacienda, estudiar la posibilidad de crear en México un procedimiento contencioso-administrativo, así como el establecimiento de un organismo que conociera de esta clase de asuntos. El resultado de estos estudios fue la "Ley Lares" y estableció entre otras cosas: a) La separación definitiva de las autoridades judiciales de las administrativas¹⁶; b) La determinación de los asuntos con carácter administrativo; c) Señalaba que el Consejo de Estado tendría una sección especial para el conocimiento de lo contencioso indicando la integración de la misma y su competencia. Sin embargo, estas disposiciones nunca vieron la luz pues con el triunfo de la reforma y del partido liberal, todas las leyes expedidas durante el periodo en que estuvieron los conservadores en el poder fueron abrogadas.

El ilustre tratadista Antonio Carrillo Flores, nos comenta al respecto:

"En el año de 1853 se dicta la llamada Ley Lares para la organización de lo contencioso administrativo. Es ésta ejemplo característico de lo que la doctrina que se ocupa de lo contencioso de tipo europeo llama 'la justicia retenida': es la misma administración activa la que decide sobre el asunto

contencioso y no órgano independiente con jurisdicción propia..."

Dra. Dolores Heduán Virués:

"No fue hasta 1853 cuando, al margen de las bases de la administración conforme a las cuales se estableció el Consejo de Estado, una vez con sólo funciones consultivas de asesoría y dictamen como en 1824... el 25 de mayo de ese mismo año, una ley secundaria y su respectivo Reglamento atribuyeron a dicho consejo las facultades jurisdiccionales que en la época corresponden a su homónimo en Francia..."

Posteriormente, vinieron los Decretos de 30 de junio de 1911, 10 de mayo de 1913 y 24 de noviembre de 1917, por medio de los cuales se crearon comisiones encargadas de conocer, examinar y depurar las reclamaciones que hicieran por concepto de los daños y perjuicios sufridos como consecuencia directa de la revolución de 1910. Es en el último de estos decretos siguiendo la opinión de Cadena Rojo, en donde se encuentra la piedra angular sobre la que se sustentó la Ley de Justicia Fiscal, puesto que el procedimiento establecido en el mismo, *es en muchos aspectos, similar al que contuvo la Ley de Justicia Fiscal*.¹⁷

Más tarde, tenemos la Ley de Organización del Servicio de Justicia Fiscal para el Departamento del Distrito Federal¹⁸, en la cual, "se encuentran también algunos de los principios que formaron a la Ley de Justicia Fiscal, entre los más sobresalientes encontramos la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución mediante la garantía del interés fiscal; también ya se habla en él "de partes" y de "tribunal".

¹⁶ Artículo 1º de la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo del 25 de mayo de 1853

¹⁷ Cadena, Rojo Jaime. Op. Cit. página 219.

¹⁸ Promulgada el 11 de febrero de 1929 y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de marzo del mismo año.

Su carácter de *órgano jurisdiccional* lo señaló la Corte, pero desafortunadamente no fue posible admitir el criterio por ser órgano administrativo que ejercía facultades administrativas y algunas de jurisdicción retenida junto con la junta revisora del impuesto sobre la renta y el jurado de revisiones fiscales. El 16 de enero de 1929, el Congreso emitió un decreto donde se facultaba al Ejecutivo Federal para expedir un Código Fiscal de la Federación y realizar también todas aquellas reformas legales necesarias para guardar la armonía de las leyes anteriores, con el ordenamiento nuevo. Esto estableció un precedente, pues disponía que el servicio de justicia fiscal, tendría a su cargo la tramitación y resolución de las inconformidades presentadas por las personas que se consideraran afectadas por las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales.

Con tres años, de posterioridad es promulgada la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, en la cual se regulan tanto los procedimientos de cobro de los créditos fiscales, como el derecho de los particulares para oponerse a los mismos, a través de un juicio sumario, el cual se tramitaba ante las autoridades judiciales federales. En diciembre de 1934, se plantea la necesidad de modificarla, en virtud de la conveniencia de crear un órgano distinto de la dependencia recaudadora de los créditos fiscales, encargado de la interpretación.

1.6. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

Del breve recorrido histórico hecho de la jurisdicción contenciosa-administrativa en México, podemos destacar que hasta 1934, no existía propiamente una jurisdicción ordinaria, es decir, un medio de impugnación en primera instancia y un debido proceso legal que resolviera sobre la legalidad de un acto dictado por alguno de los órganos que integran la Administración Pública Federal.

Pues si bien es cierto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvía en segunda instancia sobre la constitucionalidad de dichos actos también lo es, que se dejaba en estado de indefensión al particular respecto de la validez del mismo, dicha circunstancia no implica que la Corte no reconozca la validez de los procedimientos con carácter jurisdiccional tramitado ante autoridades administrativas. Con Don Antonio Carrillo Flores, es precisamente cuando surge la idea de crear un *Tribunal independiente* con la función de resolver las controversias suscitadas entre los particulares y la administración pública en materia exclusivamente tributaria. Esta idea fue planteada al Lic. Narciso Bassols, Secretario de Hacienda y Crédito Público bajo el mandato del Presidente Lázaro Cárdenas, quien se interesa en el proyecto y designa una comisión de estudio, integrada por el propio Carrillo Flores, Manuel Sánchez Cuén y Alfonso Cortina Gutiérrez. El proyecto de ley, estuvo listo en 1936 y así, en uso de las facultades legislativas extraordinarias concedidas por el Congreso de la Unión en Decreto de 30 de diciembre de 1935, para la organización de los servicios públicos hacendarios, el entonces Presidente de la República dictó la Ley de Justicia Fiscal.

El 27 de agosto de 1936, es entonces promulgada la Ley de Justicia Fiscal entrando en vigor el 1º de enero de 1937, marcando así la fecha de más importancia y trascendencia para la justicia administrativa de México y por tanto, nace a la vida jurídica el primer tribunal contencioso-administrativo en el sistema jurídico mexicano, al que se le denominó *Tribunal Fiscal de la Federación*, creado dentro del marco del Poder Ejecutivo.

Al respecto, la propia Ley de Justicia Fiscal en su artículo primero, nos señala:

"Se crea el Tribunal Fiscal de la Federación con las facultades que esta ley le otorga. El Tribunal Fiscal dictará sus fallos en representación del Ejecutivo de la Unión, pero será independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquiera otra actividad administrativa".

Como hemos comentado ya desde la nota introductoria del presente capítulo el Tribunal Fiscal tiene su origen en la doctrina francesa del contencioso-administrativo y dando razón de ello Don Alfonso Cortina Gutiérrez, nos dice:

"... la Ley de Justicia Fiscal se inspiró en lo contencioso administrativo francés y no en el italiano, al definir la competencia del Tribunal Fiscal. El régimen procesal italiano en el campo impositivo era incompleto y defectuoso.

(...)

"... para comprobar esta afirmación debe hacerse referencia a los cuatro casos de anulación que señalaba el artículo 202 del Código anterior mismos que menciona el artículo 228 actual, que son idénticos a los que se abren el recurso francés por el control de la Legalidad (excés de pouvoir), a saber, los puntos la incompetencia del órgano la omisión o incumplimiento de las formalidades necesarias para el acto impugnado la violación o la incorrecta aplicación de la ley aplicada y el desvío de poder. Más aun, en el desarrollo histórico de la jurisprudencia del contencioso administrativo francés, esas

cuatro causas de anulación se presentaron sucesivamente en el orden de los citados textos mexicanos señalan a cada una de ellas"¹⁹

Dos años después, el texto de la Ley de Justicia Fiscal fue incluido en el Código Fiscal de la Federación, el cual, a través de los años ha ido cambiando su estructura y adicionando nuevas materias a su competencia.

Desde la instauración del Tribunal Fiscal en México, mucho se cuestionó sobre su constitucionalidad, originándose un fuerte debate doctrinal, algunos tratadistas opinaron que no había precepto constitucional que en su texto, autorizara la creación de Tribunales Administrativos, ni por el Congreso de la Unión ni por el Poder Ejecutivo Federal.

Al respecto la Exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal textualmente señaló:

"En cuanto al problema de la validez constitucional de la ley que crea a un Tribunal Administrativo en sentido formal, ha de resolverse administrativamente, pues si bien, como unánimemente se reconoce en la doctrina mexicana, no pueden crearse tribunales administrativos independientes en absoluto, esto es, con capacidad para emitir fallos no sujetos al examen de ninguna autoridad, dado que existe la sujeción ya apuntada a los Tribunales Federales, en vía de amparo, nada se opone, en cambio a la creación de Tribunales Administrativos, que aunque independientes de la administración activa, no lo sean del Poder Judicial".

A fin de que el texto Constitucional reconociera los Tribunales Administrativos,

¹⁹ Pugliese, Mario. **Instituciones de Derecho Financiero**. Editorial, Porrúa, S.A., México, 1976. Referido por Cortina, Gutiérrez Alfonso. **Estudio Preliminar**. página 108.

éste se reformó en su artículo 104, fracción I, por Decreto de diciembre de 1946, para quedar en los siguientes términos:

"Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer:

"1.- De todas las controversias del orden civil o criminal... en los asuntos en que la Federación esté interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de Tribunales Administrativos por la Ley Federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos."

Dicho numeral fue reformado el 25 de octubre de 1967, en la fracción I regulando con mayor claridad la naturaleza y los objetivos de los Tribunales Administrativos, estableciendo lo siguiente:

"Las Leyes Federales podrán instituir Tribunales de lo Contencioso Administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal o del Distrito y Territorios Federales y los particulares..."

Con las reformas constitucionales anteriormente precisadas, se terminó la pretendida incompatibilidad del sistema de Tribunales Administrativos con la organización jurisdiccional prevista en la Constitución.

A través de la adición constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de agosto de 1987, se dio una mejor ubicación a las facultades del Congreso de la Unión, para legislar en esta materia, quedando la fracción XXIX-H del

artículo 73, hasta nuestros días en los siguientes términos:

" El Congreso tiene facultad:

"XXIX- H.- Para expedir leyes que instituyan Tribunales de lo Contencioso-Administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones".

De lo anterior podemos concluir, que con dicha reforma se eliminaron todas las dudas que surgieron respecto a la constitucionalidad del Tribunal Fiscal.

Con la aparición del Tribunal en comento, se rompió la tradición formal del sistema constitucional mexicano, ya que la estructura política del Estado mexicano, descansa en el principio de división de poderes -Ejecutivo, Legislativo y Judicial.²⁰

Así, para la doctrina, el Poder Judicial es el encargado de dirimir las controversias derivadas de la aplicación de la ley y por lo tanto, lo correcto era que el Tribunal Fiscal de la Federación quedara encuadrado dentro de éste poder y no dentro del Ejecutivo.

La corriente que invocaba la violación al principio de división de poderes, fue la que se opuso a la creación de este órgano jurisdiccional, en razón de que, a su parecer, la facultad de decir el derecho al resolver controversias, única y exclusivamente le

²⁰ Véase Artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

correspondía al Poder Judicial y no al Ejecutivo.

Sin embargo, quienes apoyaban la creación de este Tribunal sostenían que para no incurrir precisamente en una violación al principio de división de poderes, era que se creaba el supracitado Tribunal. Lo anterior, a efecto de impedir que uno de los poderes de la Unión (Poder Judicial), cuestionara la actuación de otro Poder (Ejecutivo), mediante el análisis de la legalidad de sus actos, lo cual sí daría lugar a una violación al principio de división de poderes.

Así pues, con el nacimiento del Tribunal Fiscal se generaba la posibilidad de que el Poder Ejecutivo revisara sus propias actuaciones por medio de un organismo con características jurisdiccionales, que siendo autónomo de aquél, pudiera anular sus actos si estos no se ajustaban a la ley.

Así las cosas, la creación del órgano que nos ocupa procede, según señala Bonnard,²¹ –citado por Gabino Fraga–, por la existencia de dos tipos de separación.

- La que impide que tribunales judiciales intervengan en la administración y
- La que separa la Administración activa de la Administración contenciosa.

Lo anterior además de que la Constitución, con las reformas realizadas, contempla la existencia de los tribunales administrativos, resulta que su creación no se contrapone al principio de división de poderes establecido en el artículo 49 de nuestra Carta

²¹ Fraga, Gabino. **Derecho Administrativo**. Editorial Porrúa, S.A., México, 1989. página 461

Magna, en razón de que el Tribunal Fiscal de la Federación conoce de los actos emitidos por el Poder Ejecutivo (dependencias y órganos), pero resuelve con independencia de éste último, de conocer y resolver de ese tipo de asuntos, estaría violando el principio antes mencionado.

Esta reunión de funciones en el interior de cualquiera de los poderes del Estado, obligan a desentrañar la naturaleza jurídica del órgano. Por esta razón, se han clasificado doctrinalmente en dos criterios: el formal y el material. a) **El formal** atiende al órgano que realiza las funciones en cuestión. b) **El material** atiende a la naturaleza intrínseca del acto, es decir, la actividad que esencialmente realiza ese órgano.

No es para nadie desconocido que tradicionalmente y desde el punto de vista formal, el órgano perteneciente al Poder Judicial, es el encargado de aplicar y declarar el derecho en nuestro país; sin embargo, en atención a lo antes expuesto, el Tribunal Fiscal de la Federación es competente para atender sobre las pretensiones de las partes (autoridad y particular) y declarar a quien ampara el derecho, por ello, podemos asentar que el *Tribunal Fiscal de la Federación es formalmente administrativo - por estar colocado en el marco del Poder Ejecutivo- y materialmente jurisdiccional - por resolver respecto de las controversias jurídicas sometidas a su conocimiento-*.

Al respecto la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal apunta:

"El más alto tribunal de la república fijó estas tesis frente a organismos y procedimientos que no presentaban todos los caracteres de organismos y

procedimientos jurisdiccionales particularmente en lo que toca a su independencia frente a la Administración activa por ello confía el ejecutivo en que con mayor razón se reconocerá la Constitucionalidad de un cuerpo como el Tribunal Fiscal de la Federación, que desde los puntos de vista orgánicos, formal – en cuanto a formas de proceder y poder en que está colocado- y material será un tribunal y ejercerá funciones jurisdiccionales.”

1.7. ESTRUCTURA.

El Tribunal Fiscal ha sido sujeto de diversos cambios como hemos podido ir observando; uno de los últimos y de especial importancia administrativa corresponde al de 1995, donde por fin logra *autonomía presupuestaria*²² y *corta su cordón con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la obtención de sus recursos.*

El Tribunal Fiscal, actualmente se integra por una Sala Superior y Salas Regionales.²³

La primera se compone por once magistrados nombrados especialmente para ello, de entre los cuales se elige al Presidente del Tribunal. Ésta puede actuar en *Pleno* o en *dos Secciones.*

El Pleno se compone por los magistrados de la Sala Superior, y por el Presidente del Tribunal necesitando para sesionar un quórum de siete de sus miembros Dentro de su

²² Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1995

²³ Véase Artículo 2 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

competencia jurisdiccional encontramos: a) *Fijar o suspender la jurisprudencia del Tribunal, así como ordenar su publicación;* b) *Resolver por atracción los juicios en que sea necesario establecer la interpretación directa de un precepto de ley o reglamento o fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución, hasta fijar jurisprudencia;* c) *Resolver los incidentes y recursos que procedan en contra de los actos y resoluciones del Pleno, así como la queja y determinar las medidas de apremio;* d) *Resolver sobre las excitativas de justicia y calificar los impedimentos, etc.*

Dentro de sus *facultades administrativas* se encuentran: a) Designar al Presidente del Tribunal, así como a los principales funcionarios; b) Señalar la sede y el número de las Salas Regionales, así como resolver los conflictos de competencia que se susciten entre ellas; c) Adscribir a los magistrados a las Secciones de la Sala Superior y a las Salas Regionales; d) Expedir el Reglamento Interior del Tribunal y los acuerdos necesarios, y no olvidamos, es el órgano supremo por tanto, aplica las sanciones administrativas a que haya lugar.

Las Secciones se integran con cinco magistrados cada una, de entre los cuales elegirán a su Presidente, necesitando para sesionar un quórum de cuatro de sus miembros. Son competentes para resolver: a) Los juicios que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior; b) Juicios en que la resolución impugnada se encuentre fundada en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, c) Resolver los incidentes y recursos que procedan en contra de los actos y

resoluciones de la Sección, así como la queja y determinar las medidas de apremio; d) *Fijar o suspender la jurisprudencia del Tribunal, etc.*

El Presidente del Tribunal es designado por el Pleno, por un período de dos años sin posibilidad de reelección inmediata. No integra Sección, salvo que sea insuficiente el quórum para sesionar, en cuyo caso presidirá dicha sesión; sus funciones estriban en: a) Vigilar su buena marcha así como el despacho de los asuntos administrativos encaminados a su correcto funcionamiento, b) *Rendir un informe anual dando cuenta de la marcha del Tribunal y de las principales jurisprudencias establecidas por el Pleno y las Secciones de la Sala Superior, etc.*

Es aquí donde no hay que olvidar hacer mención de la importancia que revisten los órganos y unidades administrativas establecidos en la Ley Orgánica como: la Oficialía Mayor, la Secretaría General de Acuerdos, la Contraloría Interna y las demás unidades administrativas que establezca el reglamento interior las cuales auxilian al magistrado Presidente al buen y eficaz desempeño de sus funciones.

En cuanto a las Salas Regionales, el Tribunal cuenta con 20 Regiones, con un total de 37 Salas. Cada Sala se integra por tres magistrados entre los cuales se designa anualmente a su presidente quien tampoco puede ser reelecto en forma inmediata.

Para una mayor comprensión de lo anterior, tenemos que las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se conforman de la siguiente manera:

I.- **Región del Noroeste I:** Con una Sala que se denomina Sala Regional del Noroeste I, con sede en Tijuana, Baja California.

II.- **Región del Noroeste II:** con dos Salas que se denominan Primera Sala Regional del Noroeste II y Segunda Sala Regional Noroeste II, ambas con sede en la ciudad de Hermosillo, Sonora .

III.- **Región del Noroeste III:** Con una Sala que se denomina Sala Regional del Noroeste III, con sede en la ciudad de Culiacán, Sinaloa.

IV.- **Región del Norte-Centro I:** con una Salas que se denomina Sala Regional del Norte Centro I, con sede en la ciudad de Chihuahua, Chihuahua.

V.- **Región del Norte Centro II:** integrada por dos Salas que se denominan: Primera Sala Regional del Norte Centro II y Segunda Sala Regional del Norte Centro II, ambas con sede en la ciudad de Torreón, Coahuila.

VI.- **Región del Noreste:** con 2 Salas, que se denominan Primera Sala Regional del Noroeste y Segunda Sala Regional del Noroeste, ambas con sede en Monterrey, Nuevo León.

VII.- **Región del Occidente:** integrada con 2 Salas que se denominan Primera

Sala Regional del Occidente y Segunda Sala Regional del Occidente, ambas con sede en Guadalajara, Jalisco.

VIII.- **Región del Centro I:** Con una Sala que se denomina Sala Regional del Centro I, con sede en Aguascalientes, Aguascalientes.

IX.- **Región del Centro II:** Con una Sala que se denomina Sala Regional del Centro II, con sede en la ciudad de Querétaro, Querétaro.

X.- **Región del Centro III:** Con una Sala que se denomina Sala Regional del Centro III, con sede en la ciudad de Celaya, Guanajuato.

XI.- **Región Hidalgo México:** Integrada con 3 Salas, que se denominan, Primera Sala Regional Hidalgo México, Segunda Sala Regional Hidalgo México y Tercera Sala Regional Hidalgo México, con sede en el Municipio de Tlalnepantla, México, cuya jurisdicción abarca los estados de Hidalgo y México.

XII.- **Región de Oriente:** Con 2 Salas, que se denominan Primera Sala Regional de Oriente y Segunda Sala Regional de Oriente, ambas con sede en la ciudad de Puebla, Puebla.

XIII.- **Región del Golfo:** Con una Sala que se denomina Sala Regional del Golfo, con sede en Jalapa, Veracruz.

XIV.- **Región del Pacífico:** Con una Sala que se denomina Sala Regional del Pacífico, con sede en la ciudad de Acapulco, Guerrero.

XV.- **Región del Sureste,** Con una Sala que se denomina Sala Regional del Sureste, con sede en Oaxaca, Oaxaca.

XVI.- **Región Peninsular,** Con una Sala que se denomina Sala Regional Peninsular, con sede en Mérida, Yucatán.

XVII.- **Región Metropolitana:** Con 11 Salas, todas ellas con sede en la Ciudad de México, Distrito Federal.

XVIII.- **Región del Golfo-Norte:** Con una Sala que se denomina Sala Regional del Golfo Norte, con sede en la ciudad de Ciudad Victoria, Tamaulipas.

XIX.- **Región Chiapas Tabasco:** Con una Sala que se denomina Sala Regional Chiapas-Tabasco, con sede en la ciudad Tuxtla Gutiérrez Chiapas, Chiapas.

XX.- **Región del Caribe:** Con una Sala que se denomina Sala Regional del Caribe, con sede en la ciudad de Benito Juárez, Quintana Roo.

1.8. COMPETENCIA.

La competencia por materia de las salas regionales se encuentra establecida en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y el artículo 31 de dicho ordenamiento señala la competencia en razón de territorio, por lo que se deduce que las salas regionales tienen competencia en razón de materia y el territorio.

Por razón de territorio, las salas, de acuerdo al ordenamiento legal en estudio, serán competentes por regla general tomando en cuenta el lugar donde se encuentre la sede de la autoridad demandada; si fueran varias las autoridades demandadas, donde se encuentre la que dictó la resolución impugnada.

Cuando el particular sea el demandado, se entenderá su domicilio. Lo anterior, toda vez que en el penúltimo párrafo del artículo 11 de Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se prevé "*el juicio de lesividad*", al señalar que las salas regionales conocerán de los juicios que promuevan las autoridades para nulificar las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de su competencia.

Por otro lado, en razón a la competencia por materia, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es competente, según lo dispuesto por el artículo 11 de su ley orgánica, de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.

III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.

IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Cuando el interesado afirme, para fundar su demanda que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración.

VI. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

VII. Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada.

VIII. Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los organismos descentralizados federales o del propio Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

IX. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados.

X. Las que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 Bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. El particular podrá optar por esta vía o acudir ante la instancia judicial competente.

XI. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.

XII. Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

XIII. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

XIV. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo.

XV. Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.

También conocerá de los juicios que se promuevan contra una resolución negativa ficta configurada, en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen las disposiciones aplicables o, en su defecto, por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Asimismo, conocerá de los juicios que se promuevan en contra de la negativa de la autoridad a expedir la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rijan a dichas materias.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa.

De lo anterior, podemos resaltar que esta Ley incorpora materias que antes se encontraban dispersas en otras leyes, como lo es lo relativo a las responsabilidades de los servidores públicos, los requerimientos de pago de pólizas fianzas, otorgadas para garantizar el cumplimiento de obligaciones a favor de la Federación, Estados y los Municipios, y de sus organismos descentralizados, así como lo relativo a la materia de Comercio Exterior; competencia que se encontraba en la Ley Federal de

Responsabilidades de los Servidores Públicos, Ley Federal de Instituciones de Fianzas y Ley de Comercio Exterior, respectivamente.

Además, reviste una gran importancia, el resaltar el contenido de la fracción XIII del artículo 11 de la Ley en estudio, pues incorpora como competencia del Tribunal Fiscal casi la totalidad de las materias que realizan las dependencias de la Administración Pública Federal centralizada, en virtud de que dicho Órgano Jurisdiccional es competente para conocer de las resoluciones que resuelvan el recurso de revisión, previsto por el artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, el cual es procedente para impugnar los actos y resoluciones de las autoridades administrativas que pongan fin, a una instancia o resuelvan un expediente, de las materias que regula dicho ordenamiento procedimental.

En esta medida, si dicho ordenamiento legal, en su artículo 1º se aplica a los actos, procedimientos y resoluciones de la Administración Pública Federal centralizada, con exclusión de las materias que en el mismo se establecen, y de las cuales las únicas que no son competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, son los relativos a las materias electoral, justicia laboral y agraria, ni al Ministerio Público en ejercicio de sus funciones constitucionales, resulta que ahora este Tribunal es competente para conocer de todas las materias administrativas, con exclusión de las señaladas.²⁴

²⁴ Véase Artículo 1º de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Sumario: 2.1. Introducción al Capítulo. 2.2. Obligación Tributaria. 2.3. Nacimiento. 2.3.1. Hecho Generador. 2.3.2. Hecho Imponible. 2.4. Sujetos de la relación tributaria. 2.4.1. Los Sujetos Activos. 2.4.2. Los Sujetos Pasivos. 2.5. La determinación. 2.5.1 Concepto. 2.5.2 Tipos de Determinación. 2.6. El crédito Fiscal.

2.1. INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO.

En el Presente Capítulo, el fin que se persigue es demostrar el cómo nace la relación jurídico-tributaria, por medio de la cual los gobernados contribuyen a sufragar los gastos públicos, así cómo surge la facultad de la autoridad para determinar en cantidad líquida la obligación y su exigibilidad.

Para ello, se definirá en qué consiste la obligación tributaria, el momento de su nacimiento, así como se precisará los sujetos que intervienen en ésta relación.

Consecutivamente, se podrá conocer cómo se determina la obligación jurídico-tributaria, para poder llegar al conocimiento y fijación del crédito fiscal a cargo de un particular.

2.2. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

En primer término, el sustentante conviene indicar que el Estado para el ejercicio de sus funciones requiere de los medios económicos necesarios para llevarlas a cabo adecuadamente. La idea del "bien común" no se puede alcanzar sin los fondos necesarios para la realización de sus actividades. Es aquí, donde aparecen las Finanzas Públicas y en que términos generales nos dan la idea de dinero.

La palabra "*finanzas*" se deriva de la voz latina *finer*, que significa "terminar, pagar". Así, el concepto de finanzas hace referencia a todo lo relativo a pagar, y lo relaciona no sólo el acto de terminar con un adeudo, de pagar, sino también la forma de manejar aquello con que se paga y la forma en que se obtuvo a fin de estar posibilidad de pagar. Es así que por finanzas debemos entender la materia relativa a los recursos económicos.

Aplicado lo anterior a nuestro campo, las Finanzas Públicas constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público y que se traduce en la actividad tendiente a la *obtención, manejo o administración y erogación* de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de sus actividades y que efectúa para la consecución de sus fines.

Las Finanzas Públicas como materia de estudio, ha dado lugar a una serie de conceptos, principios e instituciones relativos a los fenómenos de la obtención, administración y erogación de los recursos económicos con que cuenta el Estado para la

realización de sus fines. Estos conocimientos se estructuran sistemáticamente en una disciplina, la cual se conoce como Derecho Financiero.

Esto es, el Derecho Financiero comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado; este campo se reduce cuando se concentra al aspecto de la obtención de los recursos que recibe el Estado por distintos medios, ya sea por la explotación de sus recursos, por la aportación voluntaria de diversos sujetos, o por la imposición que establece debido a su poder de imperio.

Por ello, cuando se enfoca esta materia exclusivamente hacia la obtención de recursos, se encuentra frente al llamado Derecho Fiscal, el cual comprende las normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de recursos y las relaciones que se generan con esa actividad.

Esto es, lo fiscal, se refiere a todo tipo de ingresos, es decir, a todo lo que ingresa en el “fiscus” o erario. Desde este punto de vista, se encuentra que lo Fiscal se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la Federación: contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios, todos los regulados por la Ley de Ingresos de la Federación que anualmente publica el Congreso de la Unión. Por lo que, validamente, se puede afirmar que el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones.

Por último, una corriente de tratadistas dentro del campo de la Finanzas Públicas se ha concentrado en el estudio de la regulación de la actividad del Estado tendiente a la obtención de recursos fundada en su poder de imperio, a través de la cual se impone a los particulares la obligación de contribuir a las cargas públicas, con lo que ha estructurado la disciplina denominada Derecho Tributario, es decir, el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren sólo a los Tributos, y no a los demás recursos que ingresan al Estado, como lo relativo a la explotación de sus propios recursos y los crediticios.

Ahora bien, antes de dar un concepto de lo que debe entenderse por *obligación tributaria*, resulta conveniente mencionar la definición de obligación utilizada en el Derecho Romano, ya que finalmente ha traspasado la barrera del tiempo convirtiéndose en clásica, así en las Instituciones de Justiniano la obligación es "iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura; es decir, la obligación es el vínculo jurídico por el cual quedamos constreñidos a cumplir necesariamente, de acuerdo con el derecho de nuestra comunidad política.

Ahora bien, la ley fiscal no da una definición específica respecto de lo que debe entenderse por obligación tributaria, solamente hace referencia a las obligaciones que tienen las personas físicas o morales, nacionales y extranjeras que se coloquen en el supuesto normativo, de contribuir a los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

En este sentido, para poder conceptuar el término *obligación tributaria*, es necesario referirnos al concepto "*relación jurídico tributaria*", para ello es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que en sí y por sí, no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación previsto en ella; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de la causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia. Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de relación jurídico tributaria, misma que el Licenciado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez define como: "*el vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.*"¹

Este concepto, nos permite identificar a la relación jurídico tributaria y diferenciarla de la obligación tributaria, pues resulta claro que la relación jurídica, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que aquélla es el todo y ésta sólo una de sus partes.

Por su parte el Margain Manautou, la define como: "*...el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige al deudor, denominado sujeto pasivo o*

¹ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. **Principios de Derecho Tributario**. Limusa Noriega Editores. Tercera Edición, México 1995, página 98.

contribuyente el cumplimiento de una prestación pecuniaria o excepcionalmente en especie...".²

Por otro lado, el Diccionario Jurídico Espasa, señala que la obligación tributaria es: "*...la totalidad de deberes tributarios correspondientes al sujeto pasivo, provenientes de la relación tributaria...*"³

Por otra parte, en términos generales se ha considerado como obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal.

Por lo que a la obligación tributaria, se le ha clasificado de la siguiente manera:

a) Atendiendo a su naturaleza: sustantiva y formal.

La sustantiva.- Se refiere al pago de los tributos, es decir, el cumplimiento de la prestación de *dar*, que se traduce en el pago de una suma de dinero o esporádicamente, la entrega de ciertos bienes. Esta obligación implica un desprendimiento natural por parte del sujeto pasivo de recursos económicos, ya sean monetarios o en especie.

² Margain Manautou. **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**, Editorial Porrúa, S.A., Decimocuarta Edición, México 1999, página 216.

La formal (consiste en un hacer, no hacer o tolerar).

i) Hacer, son las que tienden a la realización de actos o acciones en sentido positivo; ejemplo, presentar avisos, realizar declaraciones, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar contabilidad, etc.

ii) No Hacer, se presentan como consecuencia de una prohibición por ley a cargo de los contribuyentes para realizar una acción, que en ausencia de la norma tributaria o prohibitiva será ilícita. A manera de ejemplo, llevar doble contabilidad, con distinto contenido.

iii) Tolerar, consiste en soportar una determinada conducta de la autoridad o del sujeto activo de la relación tributaria, que invada la esfera jurídica del sujeto pasivo, ejemplo: la realización de una visita domiciliaria, etc.

Por otro lado, de acuerdo con la doctrina civilista de las obligaciones, éstas nacen bien de la voluntad del obligado o bien de la voluntad de la ley. En el primer supuesto, se está ante las obligaciones denominadas *voluntarias o consensuales* y en el segundo frente a las legales, o "*ex lege*". Tratándose de las obligaciones denominadas *voluntarias* se acepta comúnmente que en éstas la ley es la fuente mediata de las mismas y la voluntad su fuente inmediata, lo anterior en virtud de que efectivamente es la voluntad la que da nacimiento y vida a la obligación pero siempre y cuando se

³ **Diccionario Jurídico Espasa.** Espasa Calpe, S.A., España 2001, página 1050

encuentre tutelada por la norma jurídica, es decir, para que la voluntad pueda ser fuente de obligaciones se requiere que exista una norma jurídica que le atribuya tal eficiencia. Por tanto, se habla de obligaciones consensuales simple y sencillamente por la preeminencia del consentimiento, el ejemplo más acabado de tales obligaciones son las contractuales.

Distingue, también la doctrina otra gran categoría de obligaciones atendiendo a su fuente, como son las denominadas *legales*; en ellas, tanto la fuente mediata como la inmediata se encuentran en la ley, es decir es ella misma. Por tanto, puede afirmarse que dentro de tal categoría de obligaciones la ley resulta un elemento necesario para que nazca la obligación, pero no suficiente, toda vez que sin la actualización del supuesto normativo la obligación no nace. El nacimiento de las obligaciones legales se vincula la existencia de la norma y verificación del supuesto en ella previsto. La norma por sí misma no genera obligación alguna, es sólo una proposición; el supuesto sin norma no tiene existencia, por tal motivo, para que puedan nacer las denominadas obligaciones legales se requiere la concurrencia de la norma jurídica y la verificación del supuesto en ella previsto, y por supuesto distinto de la voluntad del obligado.

Por último, por no dejar de mencionar existe otra fuente de las obligaciones, las cuales la ley, por sí misma, sin conexión con ningún hecho jurídico: a las obligaciones que nacen en esa forma, se les da el nombre de obligaciones *meramente legales*.

Si se aplican estas ideas, se puede concluir que el contenido de la obligación tributaria es la conducta de dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria. De donde se deriva que el Derecho Tributario comprende todos los aspectos relativos al fenómeno jurídico de la imposición, los cuales se encuentran sistematizados en una rama autónoma del Derecho, lo que trae como consecuencia que la obligación, como parte fundamental de esta disciplina, se debe considerar como una conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar.

2.3. NACIMIENTO.

Partiendo de lo anterior, puede afirmarse que la obligación tributaria atendiendo a su fuente, es una obligación *ex lege*, ya que nace, se crea se instaura por fuerza de la Ley; es decir, surge por determinación de la ley una vez que se realiza el supuesto previsto en ella, por tanto en el campo de la obligación tributaria la voluntad del sujeto deudor y obligado carece de toda relevancia constitutiva de la obligación.

Bajo estos lineamientos, Sainz de Bujanda –citado por Jesús Quintana Valtierra–, proporciona una definición bastante aceptable de lo que es el hecho imponible, señalando que: “...es el hecho hipotéticamente previsto en la norma que genera, al realizarse la obligación

tributaria...".⁴

Por tanto, se puede concluir que la obligación tributaria nace una vez que se actualiza la hipótesis normativa prevista en ley.

El artículo 17 del Código Fiscal de la Federación de 1967, disponía que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

El legislador mexicano es receptivo de tal doctrina cuando proclama en el Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran...".

Por lo anterior, el nacimiento de la obligación tributaria tiene su génesis en la existencia del hecho imponible que representa la hipótesis o supuesto normativo y el hecho generador, que es el hecho material que se consuma en la vida real, que actualiza la hipótesis normativa; en este sentido, la obligación tributaria se origina en el momento en que el hecho generador coincide con la situación abstracta prevista en la norma tributaria.

⁴ Quintana Valtierra Jesús. *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas, México 1998, página 88

2.3.1. HECHO GENERADOR.

Como ya se indicó, la obligación tributaria como obligación *ex lege*, nace por disposición de la ley. Sin embargo, para su nacimiento es menester señalar que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídico tributaria.

Por lo que, el hecho generador es la conducta concreta y material que se despliega de la realidad, el cual al reunir los elementos contenidos en la hipótesis, logrando la adecuación al supuesto jurídico, da nacimiento a la obligación tributaria.

2.3.2. HECHO IMPONIBLE.

En la doctrina encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que, como se señaló en el punto anterior, se denomina *hecho generador* y que en muchas ocasiones se confunde con *el hecho imponible*, por lo que es necesario, de una vez, concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: El hecho imponible, es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la Ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, se concluye que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa, tarifa o cuota.

Por citar, un ejemplo, el hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta lo constituye la disponibilidad de una renta por parte del sujeto pasivo del tributo, entendiendo el concepto renta como la suma de todos los ingresos netos que elevan la capacidad económica del receptor.

Por tanto, el objeto del impuesto lo constituye el ingreso que modifica el patrimonio del contribuyente.

En efecto, el **hecho imponible** es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica **fijado por la ley** para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho imponible constituye el hecho definidor o configurador que identifica a cada tributo, más aún, que legitima la imposición, en cuanto que sólo por su realización puede producirse la sujeción al tributo y será lícita su exigencia.

En efecto, el hecho imponible debe ser, en todos los casos, un elemento fijado por la ley; se trata siempre de un hecho de naturaleza jurídica, **creado y definido por la norma, y que no existe hasta que ésta lo ha descrito o tipificado.**

En cuanto a la estructura del hecho imponible, la doctrina distingue dos elementos: el subjetivo y el objetivo.

El **elemento subjetivo** es la relación, preestablecida también por la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con aquel primer elemento (objetivo) a fin de que pueda surgir frente a él el crédito impositivo del ente público.

Por su parte, el **elemento objetivo** del hecho imponible (o presupuesto objetivo) es un **acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes** que puede ser contemplado desde varios aspectos (material, espacial, temporal y cuantitativo).

El aspecto **material o cualitativo** indica el **hecho, acto, negocio o situación que se grava**, y que en los sistemas tributarios desarrollados suele encontrarse en estrecha relación con un índice de capacidad económica, como la renta, el patrimonio o el consumo.

Para fines ilustrativos, se puede señalar el siguiente esquema de supuestos:

1°. Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias y transformado, consiguientemente, en figura jurídica dotada de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.

2°. Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y asumido como hecho imponible por obra de la ley tributaria.

3°. Un estado, situación o cualidad de la persona.

4°. La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específica jurídica.

5°. La mera titularidad jurídica de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ello se adicione acto jurídico alguno del titular.

El **aspecto espacial** expresa el lugar de realización del hecho imponible, lo que será relevante en el ámbito internacional para determinar el ente público impositor, dada la vigencia del principio de territorialidad y su correlativo de residencia efectiva. También en el ámbito interno es significativo, deslindando competencias entre los entes territoriales (Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios), atendiendo normalmente al lugar de residencia de la persona en los impuestos personales, al de radicación de los bienes cuando gravan éstos y al de celebración o efectos de los actos y contratos cuando tienen éstos por objeto.

El **aspecto cuantitativo** indica la medida, el grado o la intensidad con que se realiza el hecho imponible, siempre que se trate de tributos variables, cuyos presupuestos de hecho son susceptibles de realizarse en distinta medida (por ejemplo nivel de renta obtenida, valor de un bien transmitido o de un patrimonio, etc.). Por contra, los tributos fijos presentan hechos imposables sin posibilidad de graduación, no encerrando este aspecto (por ejemplo, los derechos por el otorgamiento de una

certificación).

Finalmente, el **aspecto temporal** manifiesta el momento de realización del hecho imponible, dando lugar a la división entre tributos instantáneos y periódicos. En los primeros, es posible identificar el instante concreto en que el hecho imponible se realiza (por ejemplo, transmisión de un bien mediante escritura pública), mientras que en los segundos el hecho se produce de forma continuada o ininterrumpida en el tiempo, con tendencia a reproducirse, por lo que no es posible aislar un instante concreto como momento de realización (por ejemplo, titularidad de un bien inmueble). En estos últimos, no podría exigirse el tributo hasta que no cesara el hecho, y por ello la ley crea la ficción de fraccionar esa continuidad en períodos impositivos, entendiéndose que en cada uno de ellos se realiza íntegramente el hecho imponible y surge la obligación tributaria, con autonomía e independencia respecto a las de períodos anteriores y posteriores.

Cabe hacer mención que el fenómeno por medio del cual el hecho generador, -hecho real-, se adecua o se ajusta al hecho imponible, -supuesto normativo-, recibe el nombre de *subsunción*.

Nuestra legislación, al estipular que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares son de aplicación estricta, no hace más que prohibir la integración de la ley y el uso de la interpretación analógica, impidiendo que puedan concebirse como hechos generadores aquéllos que no se ajustan o subsumen rigurosamente en la hipótesis

jurídica o hecho imponible.

2.4. SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA.

En primer término, es necesario precisar que la potestad tributaria se manifiesta en el poder del Estado para establecer las contribuciones en un ordenamiento determinado, señalando en forma precisa los elementos de las contribuciones: objeto, sujeto, base, tasa, tarifa o cuota; y que la manifestación de ese poder concluye precisamente con la culminación del proceso legislativo, razón por la cual a partir del momento en que la ley entra en vigor, los sujetos de la *relación jurídico-tributaria*, que nace con la realización del hecho imponible, quedan supeditados al mandato legal en los términos establecidos en este ordenamiento; ambos sujetos, ambos obligados al cumplimiento de sus disposiciones.

La multiplicidad de vínculos que comprenden la denominada genéricamente "*relación jurídico-tributaria*", exige en correspondencia a ello, por una parte, la existencia de un sujeto titular de poderes jurídicos que lo habiliten para exigir a otro sujeto el pago de la prestación debida a título de deuda tributaria o el cumplimiento de cargas de naturaleza no pecuniaria, como presentar avisos, declaraciones, tolerar visitas domiciliarias, etc. Sujeto a quien corresponde la posición jurídica activa y que se identifica con el Estado en cuanto titular de la función en materia tributaria.

La contracara de tal posición jurídica es la del obligado tributario, es decir, frente al sujeto activo deberá darse la presencia de una diversidad de sujetos respecto a los cuales

se despliegan los poderes jurídicos que definen la posición acreedora y que por tal razón quedan definidos genéricamente como sujetos pasivos. La calidad de sujeto pasivo es una condición jurídica que conviene a una multiplicidad de sujetos por el sólo hecho de tener que soportar el cumplimiento de una obligación o carga y si ésta es de naturaleza tributaria se estaría ante sujetos pasivos u obligados tributarios.

2.4.1. LOS SUJETOS ACTIVOS.

Para poder comprender la figura del sujeto activo de la obligación tributaria es necesario distinguir previamente los dos planos o niveles de actuación del Estado en la esfera tributaria. En primer momento el Estado, a través de la función legiferente y en ejercicio de la potestad normativa tributaria, emite las normas que dan nacimiento a los tributos. Dicha potestad se traduce en actos de soberanía y encuentra su fundamento constitucional en el artículo 31, fracción IV y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Cuando el Estado actúa en ejercicio de esta potestad es evidente que no asume el carácter de sujeto activo de la citada obligación tributaria, toda vez que como consecuencia del ejercicio de la función legislativa no adquiere la titularidad de un derecho de crédito preferente a sujeto alguno.

De conformidad con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el principal destino de las contribuciones es el gasto público, que como tal, es el que realizan las entidades del Estado a cualquier nivel: Federación, Estados y Municipios y otros entes públicos.

En este sentido, el sujeto activo en toda relación jurídico tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado, sino por el contrario, se presenta como una facultad reglada.

Esto es, cuando las facultades o poderes que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan preestablecidos en la ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y cómo debe hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculados por completo por la ley.

En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para actuar o no actuar, para obrar en una o en otra forma, para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su discreto juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de la actuación, por cuanto la ley le otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales.

Con relación al primer aspecto se señala que, como lo ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cobro del crédito tributario es de interés

público, ya que toda legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que necesita el Estado para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración se encuentra obligada a la obtención de lo que tiene derecho y necesita, -facultad reglada-.

El segundo aspecto se fundamenta en el principio de que la autoridad sólo puede realizar aquello que la ley le autoriza, por lo que, al estar plasmado en ley el cobro de tributos, se encuentra frente a una facultad reglada, la cual la obliga como consecuencia del ejercicio de la función legislativa, artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

También, existen los denominados "Organismos Fiscales Autónomos", ya que no obstante sus características particulares, conforme a la ley tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar bases para su liquidación y llevar acabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos o a través de las Oficinas Federales de Hacienda.

De acuerdo con este orden de ideas, cuando el crédito tiene un contenido tributario que, como hemos visto, se puede derivar de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, el sujeto facultado para realizar el cobro es el sujeto activo de la relación jurídico tributaria; y cuando estamos frente a los adeudos originados por cuotas de Seguridad Social, cuotas del ISSSTE, cuotas del INFONAVIT, etc., el acreedor es el ente o institución encargado de recaudar dichos ingresos .

Cuando se habla de estos conceptos adquiere relevancia fundamental el Instituto Mexicano del Seguro Social, que como organismo fiscal autónomo, además de poder determinar los adeudos tiene facultad económica coactiva, que se traduce en la posibilidad de ejecutar sus propias resoluciones, ya que con base en su ley, está autorizado para ello.

Por tanto, se puede concluir que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado, ya sea Federación, Estado o Municipio, y el Distrito Federal, y que además pueden ser los llamados organismos fiscales autónomos.

2.4.2. LOS SUJETOS PASIVOS.

En el otro extremo de la relación jurídica se encuentra el sujeto pasivo que, conforme a la Teoría General del Derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.

En materia tributaria, se dice que cuando el hecho generador se adecua al hecho imponible (subsunción), se crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formales. Sin embargo, se puede dar el caso, (como de hecho realmente sucede), que la contribución no sea enterada por la persona que realizó el hecho generador, sino por un tercero que de una o de otra forma tuvo relación con el sujeto del impuesto, ya sea por la coparticipación en la celebración del

acto jurídico, la adquisición de un derecho, u otra circunstancia, lo que nos coloca frente a dos tipos de sujetos: el sujeto del impuesto y el sujeto pagador, sin que esto quiera decir que la presencia de un sujeto excluya la del otro, puesto que de ninguna manera se produce la liberación del adeudo.

Cabe aclarar que, el sujeto pasivo debe ser una persona física o moral, en los términos del Derecho Común, como lo señala el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación. Por tal motivo, se puede afirmar que son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o morales comprometidas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber actualizado el hecho imponible de dicha obligación.

Por no dejar de mencionar, nuestra legislación contempla a la figura jurídica del sujeto responsable solidario, que es aquella persona que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de ley se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria.

De conformidad con la doctrina admitida en derecho tributario, el sujeto pasivo es, al que le corresponde pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otras personas, y como afirma Mario Pugliesse en su obra de Derecho Financiero, si se hace referencia al que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, es para indicar que el Derecho Tributario se preocupa solamente del contribuyente de derecho y se desinteresa del contribuyente de hecho, que puede no coincidir con el primero por el fenómeno de la traslación de los tributos y por otros motivos diversos.

En esta forma es como se enumera entre las personas obligadas al pago de una prestación tributario, no sólo a los sujetos pasivos de deuda ajena con responsabilidad solidaria y aun los sujetos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Esta doctrina está admitida expresamente en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 25, 26, 28 y 29 que establecen la posibilidad de arrojar la carga de la prestación tributaria sobre sujetos pasivos que no tengan responsabilidad directa o propia.

Sin embargo, en todos estos casos es indispensable que se demuestre previamente que en el tercero a quien se trata de hacer efectivo el cobro de la prestación, concurre la situación jurídica o de hecho en virtud de la cual se le pueda considerar como responsable sustituto o solidario de una deuda ajena o como responsable de ella por motivos objetivos.

2.5. LA DETERMINACIÓN.

Como se explicó en líneas anteriores, cuando la obligación tributaria sustantiva se ha manifestado con la adecuación del hecho generador al hecho imponible, se debe cumplir la conducta predeterminada por la norma consistente en un dar. Para que esto pueda realizarse se requiere precisar su contenido, es decir, cuál es la cantidad que debe darse, el *quantum* de la obligación.

A través de la historia distintos países han adoptado diferentes conceptos, respecto de la determinación fiscal, en Italia, tanto la legislación como la doctrina, han

adoptado la palabra "ascertamento" para referirse a la actividad de la autoridad administrativa o de los sujetos pasivos de los tributos encaminada a "la fijación de los elementos inciertos de la obligación".

Este procedimiento, que dio origen a su uso generalizado, y que posteriormente se tradujo como *determinación*, término que utiliza en la actualidad para señalar el hecho de fijar en cantidad líquida la cuantía del crédito fiscal, dio pie por mucho tiempo a discusión, respecto de su naturaleza, tratando de precisar si solamente era declarativa o constitutiva del crédito fiscal, discusión que se desarrolló en nuestro país debido a la distinción que se hacía en el Código Fiscal de la Federación, de los conceptos de obligación fiscal y crédito fiscal, sin embargo, las propias disposiciones eran claras respecto de una y otra figuras; la obligación nace con la realización del hecho imponible, y el crédito fiscal con el acto de determinación.

En España y Argentina, algunos autores utilizan indistintamente los vocablos determinación y liquidación. A veces también la palabra "aplicación".

El Código Fiscal de la Federación de 1967, establecía las palabras "determinación" y "liquidación" de manera distinta. Sin embargo, en algunas disposiciones parecía que la palabra "determinación" la usaba para referirse a la identificación de la existencia del hecho generador y reserva la expresión "liquidación" para la actividad de cuantificación del crédito fiscal.

Entre los tratadistas mexicanos, Flores Zavala utiliza indistintamente los vocablos "determinación" y "liquidación". Margáin Manautou usa más frecuente la palabra "determinación".

En este sentido, resulta necesario deslindar la fase de determinación de la liquidación tributaria. La determinación tributaria constituye un procedimiento que tiene por propósito constatar o corroborar que los elementos configurativos del hecho generador de una obligación tributaria se han dado a la realidad y por ende concluir con certeza que ha surgido una determinada obligación tributaria.

Por tanto, la determinación se sustenta en un acto de mera constatación y su conclusión, en caso de ser afirmativa, da como consecuencia la obligación tributaria.

La liquidación por el contrario, se agota en un procedimiento más o menos complejo dependiendo de cada tipo de tributo que reconoce como fin natural la fijación del quantum o monto de la deuda tributaria. Por tanto, en el orden lógico se presenta como una fase posterior a la determinación.

Tales fases, que resultan diferenciales en el orden de los conceptos, sin embargo, en la práctica acaecen en ocasiones como eventos prácticamente simultáneos o superpuestos lo que dificulta su diferenciación en la experiencia diaria.

El Código Fiscal de la Federación vigente, utiliza en forma exclusiva el vocablo

“determinación” como comprensiva tanto de lo que en rigor dicho término significa, como de lo que implica el procedimiento liquidatorio.

2.5.1. CONCEPTO.

Doctrinalmente, ha sido definida la figura de la *determinación* como el acto u operación posterior al señalamiento en la ley de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos.

El concepto de determinación en el cual se apoya el Código Fiscal de la Federación, también se hace consistir en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Dicha determinación tiene varios momentos; se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar. Es por esto que la liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza.

Tomando en cuenta los conceptos anteriores, se ha admitido que la

determinación tiene carácter declarativo, cumpliendo además la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente; por ello es que se ha considerado que en la repetida determinación se fija la medida de lo imponible y se establece el monto o quantum de la deuda; y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva al cabo la autoridad, ésta puede valerse de ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden, pudiendo recurrir incluso, como sucede en nuestro sistema jurídico, a la llamada visita domiciliaria.

Sobre el particular, el Licenciado Sergio Francisco de la Garza, señala que la determinación es: *"un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada en ley..."*⁵

Por su parte, el licenciado Alfonso Cortina Gutiérrez, dice que: "se trata del acto en virtud del cual los órganos de la Administración financiera determinan": Primero. El hecho que da nacimiento al crédito fiscal, por ser el hecho hipotéticamente previsto en la ley; segundo: la medida de la obligación tributaria, ya sea señalándose las bases de las cuales se desprende su liquidación, o ya sea determinando el crédito en cantidad liquida".⁶

⁵ De la Garza Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. Editorial Porrúa, S.A., México 2002, Vigésima Cuarta Edición, página 556

Adolfo Arrijo Vizcaino la define como: "la determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaría".⁷

De las anteriores definiciones podrá advertirse que la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo (por adeudo propio o por deuda ajena), como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria.

El procedimiento que se conoce como determinación está constituido por dos aspectos:

a) Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.

b) Por otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tasa, tarifa o cuota, y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.

⁶ Cortina Gutiérrez Alfonso, **Ciencia Financiera y Derecho Tributario**. México 1981, página 131

⁷ Arrijo Vizcaino Adolfo. **Derecho Fiscal**, Décima Cuarta Edición, Editorial Themis, S.A. de C.V., página 132.

2.5.2 TIPOS DE DETERMINACIÓN.

En nuestro Derecho, así como en la mayor parte de los sistemas jurídicos tributarios extranjeros, puede señalarse varias clases de determinación o liquidación, según dos criterios: uno, según el sujeto que la realice, y otro, según la base conforme a la cual se efectúe.

1.- La Determinación según el sujeto que la realice:

a) La determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo determina la Ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa. A esta forma de determinación la llaman los tratadistas "determinación por el sujeto pasivo", "autodeterminación", o "autoaplicación".

b) La determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por sí sólo, sin tal colaboración. Parte de la doctrina llama determinación de "oficio".

c) La determinación de la base imponible, o aún de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la Autoridad tributaria administradora del tributo y el sujeto pasivo principal. Se le conoce con el nombre de "concordato".

2.- Determinación según la base conforme a la cual se realice.

Es la que se distingue entre determinación "con base cierta" o de comprobación directa, y la determinación "con base presunta" o determinación "con base estimativa" o indiciaria.

La determinación con base cierta es la que se ejecuta, sea por el sujeto pasivo o por la Administración tributaria, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos y además en cuanto a su magnitud económica.

La determinación con "base presunta" o "base estimativa" existe cuando, sea la Administración tributaria (caso más frecuente) o sea el propio sujeto pasivo principal, la base imponible se determina con ayuda de presunciones establecidas en ley. Este método ha sido llamado por algunos autores, y también por la Suprema Corte de Justicia de la Nación con el nombre de "indiciario" y en palabras de ésta, en él "se investiga por los medios o signos externos del sujeto del impuesto para así, presuntivamente, determinar la citada capacidad."

2.6. EL CRÉDITO FISCAL.

Si la obligación fiscal en general no es exigible de inmediato, tratándose de la obligación sustantiva su exigibilidad adquiere matices especiales, ya que ésta no es exigible como tal, puesto que requiere su transformación a crédito fiscal, lo cual se realiza a través de un procedimiento denominado "determinación".

El crédito fiscal nace cuando la obligación tributaria es objeto del acto de determinación y liquidación, ya que a partir de ese momento la obligación es cuantificada en cantidad líquida y en consecuencia se conoce a ciencia cierta el monto del impuesto a pagar a cargo del sujeto obligado.

Es preciso puntualizar que cuando la autoridad lleva acabo la última etapa de la determinación, o sea la liquidación de la obligación tributaria, en ese momento no nace a la vida jurídica el crédito fiscal, sino requiere que esa obligación estipulada en cantidad líquida se haga del conocimiento del contribuyente por sus causas legales, es decir, por medio de una notificación de carácter personal, en virtud de que las resoluciones determinantes de los créditos fiscales tienen el carácter de definitivas, y por lo tanto son actos susceptibles de impugnación, tal y como se desprende de la interpretación de los artículos 117, fracción I, inciso a), y 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y 11, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por último, el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación anterior establecía

que: *"El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida..."*, por lo que toda cantidad que la Federación tuviera derecho a percibir, por cualquier concepto, debería ser considerada crédito fiscal una vez que estuviera precisada su cuantía. En el Código Fiscal vigente se precisa el alcance y contenido de este concepto al establecer en su artículo 4o, que:

"Artículo 4.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.
(...)"

Comparando ambas disposiciones, se puede percatar de que la concepción genérica que existía conforme al Código anterior fue modificada, ya que en la actualidad se precisa que sólo pueden ser créditos fiscales aquellas cantidades que provengan de contribuciones, de aprovechamientos (dentro de las cuales quedan incluidas las responsabilidades) y de sus accesorios, por lo que deja fuera los ingresos denominados producto. Sin embargo, permite que adquieran la característica de crédito fiscal otras cantidades que debe percibir el Estado, que sin tener naturaleza fiscal la ley les otorgue ese carácter con el fin de facilitar su cobro.

Por lo que, se puede concluir que toda obligación fiscal determinada en cantidad líquida es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal deriva de una obligación fiscal

CAPÍTULO TERCERO

ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR

Sumario: 3.1. Introducción al Capítulo. 3.2. Antecedentes. 3.3. Justificación Teórica. 3.4. Metodología. 3.5. Concepto y su incidencia en el ámbito tributario. 3.6. Naturaleza Jurídica de la Actualización. 3.7. Procedimiento para la determinación del Índice Nacional de Precios al Consumidor. 3.8. Procedimiento para la determinación de la actualización en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor. 3.9. Principio de Legalidad Tributaria.

3.1. INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO.

El propósito de este capítulo, es precisar la importancia que tiene la obtención del Índice Nacional de Precios al Consumidor como base para la fijación de la actualización de contribuciones federales pues, cabe recordar que dicho índice es el indicador oficial para medir la inflación en el país.

Para esto, es necesario conocer sus antecedentes, así como la metodología que el Banco de México utilizó para instrumentar su cambio.

Posteriormente, se fijará el procedimiento para su obtención y precisará qué naturaleza tiene la cantidad adicionada al crédito fiscal para ajustar en el tiempo la suma determinada originalmente, es decir su actualización, y cómo se obtiene.

Por último, se señalará si el Organismo Técnico encargado de su elaboración se encuentra obligado al respeto al principio de legalidad tributaria, contemplado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.2. ANTECEDENTES.

El Banco de México inició la estimación del Índice Nacional de Precios al Consumidor en 1969. En ese entonces se adoptó como base de comparación para estimar el crecimiento de los precios el año de 1968 y una estructura de ponderadores provenientes de la Encuesta de Ingresos y Gastos Familiares, elaborada por el propio Instituto Central en el año de 1963. A partir de entonces se han llevado a cabo tres cambios de bases para el Índice Nacional de Precios al Consumidor, como puede verse a continuación:

a) En 1978 se modificó la base de comparación, manteniéndose fija la base de ponderación (1963).

b) En 1980 se modificaron ambas referencias, fijándose la base de comparación en ese mismo año y definiéndose una base de ponderación a partir de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares levantada en 1977 (ENIGH 1977); y

c) Finalmente, en el Diario Oficial de la Federación de 10 de abril de 1995, el Banco de México inició la publicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor mensual con la base de presentación 1994=100, que sustituyó a la de 1978=100, mismo que se encuentra vigente en la actualidad.

De acuerdo con el procedimiento establecido en el Diario Oficial de la Federación referido, para convertir el Índice Nacional de Precios al Consumidor base 1978=100 de cualquier mes a la nueva base de publicación (1994=100), se deberá dividir el correspondiente índice mensual entre la constante $C=3739.134$ y el resultado multiplicarse por 100.

Cabe mencionar que en congruencia con las últimas publicaciones de los índices que el Banco de México viene realizando, los cálculos se efectuaron a tres decimales con redondeo.

En este último cambio, se adoptaron nuevos ponderadores con fundamento en los gastos reportados en la ENIGH 1989. De ese esfuerzo provino la definición de las bases de comparación (1994) y de ponderación (1993) que están en vigor en la actualidad.

Acerca de los antecedentes presentados, conviene hacer dos observaciones. Por una parte, la instrumentación del cambio de base para un índice que agrupa a un número grande de precios de bienes y servicios (como es el Índice Nacional de Precios al Consumidor), requiere de dos procedimientos bien identificados:

- 1.- La definición del período contra el cual se compararán los precios (base de comparación).

2.- Una estimación de cómo se distribuye el gasto de los hogares, de lo cual se derivan los ponderadores del indicador. (base de ponderación).

3.3. JUSTIFICACIÓN TEÓRICA.

La instrumentación del cambio de base, fundamental para el Índice Nacional de Precios al Consumidor, se ha llevado a cabo en un contexto particular, caracterizado por una transformación importante de los paradigmas que hasta hace poco tiempo predominaban en el mundo en cuanto a la teoría de la medición de la inflación. Las ideas en que se funda esa transición se resumen en la siguiente premisa: la estimación de la inflación ya no sólo depende de la representatividad de los precios involucrados, sino también de la actualidad o vigencia de los restos de los componentes del indicador, como son la canasta, los ponderadores y el sistema de cálculo implícito (mecanismo de agregación). Más aún, en la nueva teoría se sostiene que cuando la inflación se calcula con componentes que han perdido su vigencia (es decir, componentes obsoletos) el procedimiento puede redundar en una medición deficiente del fenómeno. Obviamente, lo anterior ilustra y determina la necesidad de contar con una estrategia que contribuya a garantizar una mayor exactitud de la medición.

Esta renovación de ideas ha empezado a influir sobre la manera en que los países calculan su respectivo índice de precios al consumidor. El proceso parte de la recomendación relativa a la necesidad de contar con componentes (canasta,

ponderadores, y precios), que reflejen con mayor actualidad posible las preferencias de los consumidores. Esto implica conocer lo que los hogares compran, en qué cantidades lo hacen y los lugares en donde realizan sus adquisiciones. La actualización de los procedimientos de cálculo es también deseable y contribuye a que se tenga una estimación más precisa.

La transformación de la estructura del gasto revela que en la medida que el país se ha ido desarrollando, el porcentaje del ingreso que en los hogares destinan a la alimentación y al vestido ha disminuido. En contraste, la proporción que se aplica a la vivienda, salud, educación y transporte es cada vez mayor. Si bien en la composición del gasto influyen variables diversas (gustos nacionales, precios relativos, características demográficas, importancia de los bienes públicos, etc.), es claro que en los países más avanzados los hogares tienden a destinar proporciones menores de sus ingresos a la satisfacción de las necesidades básicas.

Otro sesgo potencial que se presenta en el cálculo del Índice Nacional de Precios al Consumidor es el relacionado con la sustitución de productos que integran un mismo concepto. Un ejemplo de ello es el genérico jitomate, formado por los específicos de bola, soladette, guaje, etc., donde un segmento de los consumidores probablemente se inclinará por la variedad con menor precio dada una calidad similar. Dicho sesgo se deriva del uso que se hace de la media aritmética para promediar los precios, lo cual supone implícitamente que no hay sustitución entre los productos, cuando en la realidad los consumidores comúnmente están buscando lo mejor al menor precio.

3.4. METODOLOGÍA.

Como se mencionó en líneas atrás, por lo regular el cambio de base de un índice de precios implica dos procedimientos bien identificados: el cambio de base de comparación y el cambio de base de ponderación. En este sentido, el cambio aludido implica, por una parte, que el promedio de los precios observados durante la segunda quincena de un determinado mes, sea la referencia contra la cual se compararán los precios que se recopilen durante la primera quincena de ese mismo mes. Es decir, la anterior será la nueva base de comparación.

En lo que se refiere al cambio de base de ponderación, el plan es el siguiente: a partir de la segunda quincena del mes más reciente los ponderadores (importancia de cada concepto dentro de la canasta del Índice Nacional de Precios al Consumidor) y la canasta de bienes y servicios del Índice Nacional de Precios al Consumidor corresponderán a la estructura del consumo de los hogares observada el año de dicho mes, pero actualizada mediante precios relativos a la quincena elegida como base de ponderación.

La materia prima para llevar a cabo el cambio de los ponderadores se deriva de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH) que levanta y publica el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática.(INEGI). La información así captada proporciona los gastos medios asociados a una canasta de 580

conceptos, y cubre la totalidad del gasto de consumo ejercido por los hogares del país en un período en particular.

A continuación se presenta un resumen de las acciones que se han llevado a cabo para transformar la información contenida en la ENIGH, a fin de actualizar la canasta y los ponderadores del Índice Nacional de Precios al Consumidor:

a) Definición de la población objetivo considerada en el Índice Nacional de Precios al Consumido. Se han incluido todos los municipios que cuentan con al menos una localidad de 20,000 o más habitantes;

b) Selección de los cuestionarios levantados en la ENIGH 2000 que corresponden a la población objetivo del Índice Nacional de Precios al Consumidor. Del total de los cuestionarios de la ENIGH se escogieron los aplicados a hogares domiciliados en los municipios que cumplen con la característica señalada;

c) Clasificación de los cuestionarios según la distribución geográfica del Índice Nacional de Precios al Consumidor. Se asignaron los cuestionarios relevantes entre los conglomerados que conforman la clasificación regional del indicador;

d) Cálculo de los gastos medios por ciudad mediante la agregación de cuestionarios. Se obtuvo el gasto promedio por conglomerado para todos los

componentes de la canasta ENIGH. Estos son promedios ponderados según el expansor¹ asociado en cada cuestionario;

e) Selección de la canasta del Índice Nacional de Precios al Consumidor con base en la distribución del gasto de los hogares reportada en la ENIGH 2000. Se incorporaron todos los conceptos que tuvieran una participación de cuando menos 0.02 por ciento en el gasto total medio en la encuesta;

f) Identificación y análisis de los gastos atípicos por ciudad y por producto. Se eliminaron las observaciones individuales asociadas a los gastos que sin justificación alguna estuvieran muy alejadas del promedio.

3.5. CONCEPTO Y SU INCIDENCIA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la Tesis 2a. XXVII/2001, definió a el Índice Nacional de Precios al Consumidor como: “...una disposición de observancia general, aplicable respecto de todos los contribuyentes que se ubican en las hipótesis normativas que dan lugar a la actualización del valor de las contribuciones, de los hechos o circunstancias que se gravan mediante éstas y de las cuotas o tarifas que se establecen para su autodeterminación o liquidación”².

¹ El expansor es un indicador que señala a cuantos hogares representa un cuestionario de encuesta

² Véase Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII, de marzo de 2001, página 198.

En este sentido, el Índice Nacional de Precios al Consumidor en sí mismo no lesiona algún derecho de los gobernados, pero en el supuesto de que tal índice sea aplicado a fin de determinar la contribución fiscal, se integra a ésta y se torna obligatorio para el contribuyente.

Por tal motivo, para abordar tal cuestión, por principio, conviene precisar en qué términos incide ese índice en el ámbito tributario.

Al efecto destaca que su inclusión en el Código Fiscal de la Federación tuvo lugar mediante la reforma al artículo 20 de este ordenamiento, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, precisándose en su párrafo segundo que:

"En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda."

Posteriormente, mediante reforma publicada en el propio diario el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, se adicionó al propio Código Fiscal, el artículo 20 bis, precisándose en éste los lineamientos conforme a los cuales se sujetaría el Banco de México para elaborar el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

De lo anterior, se desprende que el Banco de México realiza una función técnica en la fijación del referido índice y que éste se encuentra al alcance de los

gobernados.

Desde aquella época múltiples disposiciones de ordenamientos federales y locales, que establecen diversas contribuciones, remiten al mencionado Índice Nacional de Precios al Consumidor. A nivel federal destacan los artículos 17-A del Código Fiscal de la Federación, el artículo 7º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 7º del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los cuales disponen, en la parte conducente:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

"**Artículo 17-A.** El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, 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. 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. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes. ..."

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

"**Artículo 7o.** Cuando esta ley prevenga el ajuste o la actualización de los valores de bienes u operaciones que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país han variado, se aplicarán los siguientes factores:

"I. Para calcular la modificación en el valor de los bienes y operaciones en un periodo se utilizará el factor de ajuste que corresponda conforme a lo siguiente:

"a) Cuando el periodo sea de un mes, se utilizará el factor de ajuste mensual que se obtendrá restando la unidad del cociente que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de que se trate, entre el mencionado índice del mes inmediato anterior.

"b) Cuando el periodo sea mayor de un mes se utilizará el factor de ajuste que se obtendrá restando la unidad del cociente que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo.

"II. Para determinar el valor de un bien o de una operación al término de un periodo, se utilizará el factor de actualización que se obtendrá dividiendo el Índice

Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo."

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"Artículo 7º.- Para los efectos del artículo 17-A, del Código, el factor de actualización a que el mismo se refiere deberá calcularse hasta el diezmilésimo"

De la lectura de los preceptos antes transcritos, se advierte que ante el fenómeno inflacionario, que provoca la pérdida del valor adquisitivo de la moneda nacional, en aras de que las contribuciones que sirven de sustento al gasto público pierdan en la menor medida posible ese poder, el legislador ha vinculado el monto al que deben ascender aquéllas con la erosión que sufra ese medio de cambio.

Con el fin de evitar que ese fenómeno económico disminuya la capacidad del gasto público programado e impida a los gobernados contribuir a éste en la medida proporcional que el legislador estimó conveniente, se consideró necesario actualizar el valor monetario de los hechos o circunstancias que constituyen el objeto de diversos tributos, así como las tarifas que resultan aplicables para determinar el monto de algunas contribuciones.

Con tal objeto se acudió al instrumento estadístico que para efectos de la medición del fenómeno inflacionario ya se venía utilizando por el Banco de México, el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

3.6.- NATURALEZA JURÍDICA DE LA ACTUALIZACIÓN.

Antes de precisar la naturaleza jurídica de la actualización, es necesario conocer que se entiende por actualización.

En el lenguaje ordinario el sustantivo actualización deriva del verbo actualizar, cuyo significado es adecuar algo a la actualidad, hacerlo actual, ponerlo al día.

Ahora bien, en el mundo jurídico el concepto actualización, lo contempla el artículo 17-A, del Código Fiscal de la Federación, al señalar: *"El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, 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 o de las cantidades que se deban de actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes."*

De lo anterior, se advierte que el legislador no proporciona una definición de lo que debe entenderse por actualización, sino sólo se concreta a precisar que el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país.

Sobre el particular, Refugio de Jesús Fernández Martínez, la define como: *"el reconocimiento de la moneda de nuestro país por el transcurso del tiempo y con motivos de los cambios de precios en el país"*.³

Por su parte, Agosto Fernández Sagardi, la define como: *"...el mecanismo mediante el cual el legislador ha protegido los intereses del Fisco Federal evitando que por el paso del tiempo y por el cambio de precios en el país, el recurso pecuniario que obtiene de los particulares que han incurrido en mora pierden su valor adquisitivo consistente en aplicar a la contribución no cubierta en tiempo, la inflación acrecida en el período de mora."*⁴

De lo anterior, se puede señalar que, la actualización tiene como finalidad reconocer el efecto inflacionario que sufren las contribuciones, aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, en virtud de los cambios de precios en el país.

La actualización, por inflación, de todo tipo de contribuciones, no se trata de una idea enteramente nueva. Países que han vivido décadas de elevadas tasas inflacionarias como Argentina y Brasil, no han tenido otro recurso que el de "indexar" sus economías, ajustando precios, salarios e impuestos a los índices de inflación que mes a mes determinan sus respectivos Bancos Centrales.

³ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. Editorial MacGraw-Hill, México 1999, página 162.

Por tanto, se concluye que la actualización es la figura jurídica que opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago, para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo la contribución.

Una vez precisado lo anterior, para atender a la naturaleza jurídica de la actualización, es necesario inferir, a las dos posturas que tanto la doctrina como la Suprema Corte de Justicia de la Nación han adoptado de dicha figura jurídica.

En primer término, para algunos, la actualización tiene una naturaleza accesoria de contribución, al señalar que, si bien es cierto el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación cita como accesorios a los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del citado Código, lo cierto es que tal numeral no establece en forma limitativa que solamente las figuras que en él mencionan sean las únicas que tengan un carácter accesorio de la contribución.

Por lo tanto, el hecho de que la actualización no esté expresamente señalada en el último párrafo del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, ello no implica que no tenga la calidad de accesorio tributario y participe de la naturaleza de la contribución.

⁴ Fernández Sagardi, Agosto. *Comentarios y Anotaciones del Código Fiscal de la Federación*. SICCO, México 2000, página 35

Sigue diciendo esta postura que, la actualización como cantidad que se agrega a la contribución o al aprovechamiento cuando su pago no se realiza en forma puntual, no es otra cosa que una indemnización al fisco por el perjuicio que se le causa con motivo de la ausencia del entero oportuno del tributo y está es necesariamente la naturaleza jurídica de los recargos, es decir, dicha postura, concluye que la actualización y recargos son lo mismo, al sostener que son derivadas de la misma conducta ilícita del contribuyente.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió lo referente a este punto, señalando que el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, no era violatorio de garantías individuales, considerando que la naturaleza jurídica de los recargos y de la actualización del monto de las contribuciones es diferente, pues aun cuando ambas figuras operaban por no cubrirse las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, los recargos son accesorios de las contribuciones y tienen por objeto indemnizar al fisco por la falta oportuna del pago, mientras que la actualización opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago, mas no como una sanción por no haberse cubierto la contribución en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, concretamente por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago oportuno de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos; además, de que la cantidad actualizada conserva la naturaleza de contribución.

Bajo este orden de ideas, la actualización del monto de las contribuciones no cubiertas en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, prevista por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago, para establecer un valor real en términos económicos, con respecto al monto de éstas, en donde dicha cantidad actualizada conserva la naturaleza jurídica de la contribución, mas con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta de pago oportuno, concretamente, por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago puntual de las contribuciones, a fin de sufragar los gastos públicos, ni tampoco sanciona al infractor, aspectos que distinguen a la actualización tanto de los recargos, como de las multas.

Por tanto, si la cantidad actualizada conserva la naturaleza jurídica de la contribución, constituye una de las formas de contribuir al gasto público conforme al artículo 31, fracción IV de la Constitución, en donde el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación no es inconstitucional pues no establece doble indemnización por la falta oportuna del pago de las contribuciones.

El anterior criterio, se sustentó en la jurisprudencia P./J. 124/99, de la Novena Época, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es: "CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE PREVÉ LA ACTUALIZACIÓN DEL MONTO DE AQUÉLLAS,

ADEMÁS DEL PAGO DE LOS RECARGOS, NO ES INCONSTITUCIONAL."⁵

A mayor abundamiento, si un crédito fiscal que deriva de una contribución es una cantidad que se determina en un momento específico, misma que el legislador ha permitido que, por efectos de la inflación, sea adicionada con una cantidad para ajustar en el tiempo la suma determinada originalmente; por tanto, la determinación original, así como su actualización por el transcurso del tiempo, constituyen el crédito fiscal en cuanto a lo principal, y la diferencia existente entre ambas cantidades -la original y la actualizada- sólo se refiere a momentos distintos en el tiempo.

Lo anterior es así, ya que en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se actualizan por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, de donde es dable concluir que la actualización a que se refiere el artículo mencionado, es la misma contribución ajustada por motivos inflacionarios al tiempo de su pago; consecuentemente, no tiene el carácter de accesorio al crédito principal.

Por todo lo anterior, es dable concluir que en los términos de lo dispuesto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, la actualización tiene como finalidad reconocer el efecto inflacionario que sufren las contribuciones, aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, en virtud de los cambios de precios en el país. De este modo, al actualizarse una cantidad no se le incorpora un accesorio, sino

⁵ Véase Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, de noviembre de 1999, página 25

se le reconoce el efecto inflacionario conservando la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización.

Lo anterior, es congruente con lo dispuesto en el párrafo octavo del artículo 20 del mismo ordenamiento, que prevé cuales son los conceptos reconocidos como accesorios, a saber: gastos de ejecución, multas, recargos y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del mismo Código, sin hacer referencia a la actualización, por tanto la actualización a que se refiere el artículo mencionado, es la misma contribución ajustada por motivos inflacionarios al tiempo de su pago; consecuentemente, no tiene el carácter de accesorio al crédito principal, y por ende puede hacerse efectiva vía económica-coactiva, esto es, procedimiento administrativo de ejecución, artículos 6º, 65, 145 y 151 del Código Fiscal de la Federación, dada la aplicación estricta de las disposiciones fiscales.

3.7. PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DEL ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR.

Los artículos 20 y 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, en la parte conducente, establecen:

"Artículo 20. Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al

que corresponda.(...)"

"Artículo 20-bis. El Índice Nacional de Precios al Consumidor a que se refiere el segundo párrafo del artículo 20, que calcula el Banco de México, 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, Geografía e Informática.

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 periodo 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 Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación los Estados, zonas conurbadas, ciudades, artículos, servicios, conceptos de consumo y ramas a que se refieren las fracciones I y II así como las cotizaciones utilizadas para calcular el índice."

De lo anterior, se desprende que:

a) Que cuando las leyes fiscales así lo establezcan, a fin de determinar las contribuciones fiscales y sus accesorios, se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario

Oficial de la Federación, dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda.

b) Que el Índice Nacional de Precios al Consumidor a que se refiere el segundo párrafo del artículo 20, debe sujetarse al procedimiento establecido en el artículo 20 Bis del Código de referencia.

Con relación a los elementos que toma en cuenta el Banco de México para determinar el Índice Nacional de Precios al Consumidor, previstos por el artículo 20 bis del Código Fiscal de la Federación, como son las ciudades, zonas conurbadas, entidades federativas y ramas de actividad económica, así como la fórmula Laspeyres, su constitución y los factores que la integran, no producen incertidumbre al particular, ya que todos y cada uno de ellos son publicados, en el Diario Oficial de la Federación, lo que permite su conocimiento por el contribuyente y su consecuente aplicación.

Bajo estos lineamientos, y manera de ejemplo en el Diario Oficial de la Federación de veintinueve de abril de mil novecientos noventa y cinco, se publicaron las ciudades, zonas conurbadas y Estados de la República que se consideran en la determinación del índice Nacional de Precios al Consumidor para esa época, como a continuación se observa:

"Región frontera norte: Mexicali, B.C.; Cd. Juárez, Chih.; Tijuana, B.C.; Matamoros, Tamps.; La Paz, B.C.S.; Cd. Acuña, Coah.-Región centro norte: Guadalajara, Jal. (zona metropolitana); León, Gto. (zona metropolitana); San Luis Potosí, S.L.P. (zona metropolitana); Morelia, Mich.; Aguascalientes, Ags.; Colima, Col.; Jacona, Mich.; Cortazar, Gto.; Querétaro, Qro.; Tepatitlán, Jal.-Región noroeste: Culiacán, Sin.;

Hermosillo, Son.; Tepic, Nay.; Huatabampo, Son.-Región metropolitana: Área metropolitana de la Ciudad de México.-Región noreste: Monterrey, N.L. (zona metropolitana); Torreón, Coah. (zona metropolitana); Tampico, Tamps. (zona metropolitana); Chihuahua, Chih. (zona metropolitana); Monclova, Coah.; Fresnillo, Zac.; Cd. Jiménez, Chih.; Durango, Dgo.-Región centro sur: Puebla, Pue. (zona metropolitana); Veracruz, Ver. (zona metropolitana); Córdoba, Ver. (zona metropolitana); Acapulco, Gro.; Toluca, Méx.; Iguala, Gro.; Tulancingo, Hgo.; Cuernavaca, Mor.; Tlaxcala, Tlax.; San Andrés Tuxtla, Ver.-Región sur: Mérida, Yuc. (zona metropolitana); Tapachula, Chis.; Villahermosa, Tab.; Oaxaca, Oax.; Campeche, Camp.; Chetumal, Q.R.; Tehuantepec, Oax."

Igualmente se indica que las ramas de actividad económica a considerar son:

"Agricultura; ganadería; caza y pesca; procesamiento de productos cárnicos y lácteos; preparación de frutas y legumbres; molienda de trigo; molienda de nixtamal; beneficio y molienda de café; azúcar; aceites y grasas vegetales comestibles; otros productos alimenticios; bebidas alcohólicas; cerveza; refrescos y aguas gaseosas; tabaco; hilados y tejidos de fibras blandas; otras industrias textiles; prendas de vestir; cuero y calzado; otros productos de madera; papel y cartón; imprenta y editoriales; refinación de petróleo y fabricación de derivados; productos farmacéuticos; jabones, detergentes y cosméticos; otros productos químicos; productos de hule; artículos de plástico; vidrio y sus productos; muebles metálicos; otros productos metálicos; máquinas y equipo no eléctrico; aparatos electrodomésticos; equipos y aparatos electrónicos; equipo y aparatos eléctricos; automóviles; partes y accesorios para automóviles; equipos y materiales de transporte; otras industrias manufactureras; electricidad; restaurantes y hoteles; transportes; comunicaciones; servicios financieros; alquiler de inmuebles; servicios de educación; servicios médicos; servicios de esparcimiento; otros servicios."

Por otra parte, define la fórmula Laspeyres a que se refiere la fracción V del artículo 20 bis del Código Fiscal de la Federación, de la forma siguiente:

$$\frac{\sum_{i=1}^n p_i t_i}{\sum_{i=1}^n p_i q_i}$$

"La fórmula anterior también puede expresarse:

$$\frac{\sum_{i=1}^n p_i q_i}{\sum_{i=1}^n p_i t_i} \quad (\text{pit}/\text{pio})$$

$$i=1 \text{ n} \\ \sum_{i=1}^n p_{it}/p_{io}$$

"donde:

" $I_{t/o}$ = Índice que mide la variación promedio ponderado de los precios del periodo (t) en relación con los del periodo (o).

" (p_{it}/p_{io}) = Índice de precios relativos del i-ésimo producto en el periodo (t), mide la variación del precio del periodo (t) en relación con el periodo base (o).

$$p_{io} =$$

$$\frac{\sum_{i=1}^n p_{it}}{\sum_{i=1}^n p_{io}}$$

n
 $\sum_{i=1}^n p_{io}$
Ponderación del precio relativo del i-ésimo producto en el índice y se obtiene dividiendo el valor de las (q) unidades del i-ésimo producto en el periodo base (o) entre el valor total de los (n) productos del índice en el mismo periodo base (o)."

Todo lo anterior permite afirmar, que el procedimiento utilizado por el Banco de México para determinar el Índice Nacional de Precios al Consumidor, es un elemento que se determina con base en normas técnicas, el cual constituye un indicador que refleja las variaciones en el valor de la moneda, es decir, que permita conocer la magnitud de los cambios económicos derivados del proceso inflacionario.

Para determinar este índice se parte de la base de que el valor de los bienes y operaciones se mide por unidades monetarias y por esa razón, cuando la economía sufre un proceso inflacionario, la moneda tiene variaciones en su poder adquisitivo, lo que da lugar a que la contabilidad arroje información inexacta sobre la situación financiera de una negociación, que es preciso actualizar o expresar de nueva cuenta para adecuar los valores contables y los estados financieros al que realmente le corresponden. Uno de los procedimientos para calcular la variación mencionada, es el

consistente en elaborar una media estadística, que exprese el cambio porcentual de los precios de un conjunto preestablecido de bienes, en lugares y momentos determinados, que es lo que se conoce como Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Por tanto, se puede señalar que el Índice Nacional de Precios al Consumidor, es un elemento que se determina con base en normas técnicas, esto es así, porque el legislador por conducto del artículo 20 bis del Código Fiscal de la Federación estableció básicamente, en forma general, las características y directriz que deben reunir los elementos a considerar para determinar el referido índice, mismos que fueron debidamente especificados por la institución encargada de ello, esto es, por el Banco de México y publicados en el Diario Oficial de la Federación.

Apoya, a esta determinación la jurisprudencia 1a./J. 72/2001, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es: "ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. AL PREVER EL ARTÍCULO 20 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE DICHO INDICADOR SE CALCULARÁ TOMANDO EN CUENTA DETERMINADOS ELEMENTOS Y CONFORME A LA FÓRMULA DE LASPEYRES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA"⁶

Otro aspecto importante, que conviene señalar es lo relativo a la reforma

⁶ Véase el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, de agosto de 2001, página 145

realizada al artículo 20 Bis Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1999, en donde se disminuyó de 2,000 a 1,000 el número de productos cuyos precios deben cotizar para la determinación del Índice Nacional de Precios al Consumidor el Banco de México.

La exposición de motivos por parte del Ejecutivo obedecía a que para cumplir con el principio de legalidad en ajuste por inflación, se incorporó en el Código Fiscal de la Federación el procedimiento que sigue el Banco de México para calcular el Índice Nacional de Precios al Consumidor. En otras reglas, lo relativo a los 2000 productos y servicios que debía cotizar dicho Órgano Técnico.

No obstante lo anterior, debido a que el rango de cotizaciones que exigía el citado precepto era demasiado amplio, la mencionada institución tenía dificultades para cumplir apropiada y oportunamente con dicha disposición, y ante tal imposibilidad, en algunas ocasiones utilizaba un número inferior de bienes y servicios.

Por todo lo anterior, se propuso la reforma en estudio, para así adecuar la mecánica de determinación del Índice Nacional de Precios al Consumidor a las posibilidades reales que actualmente rigen su determinación, con lo cual se evitará poner en riesgo el esquema de actualizaciones y ajustes de inflación previsto en el sistema fiscal actual, en el entendido de que el número de cotizaciones de bienes y servicios, propuesto, es decir 100 y no 2000-, continúa siendo representativo de los cambios de precios en el país.

3.8. PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA ACTUALIZACIÓN EN BASE EN EL ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR

Los artículos 17-A, 20 y 21 del Código Fiscal de la Federación, previenen que cuando las leyes fiscales así lo establezcan, a fin de determinar las contribuciones fiscales y sus accesorios se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda; que el monto de las contribuciones 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 correspondientes, el que se obtendrá dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho período; así como que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Además, el artículo 7º del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece que para los efectos del artículo 17-A, del Código en cita, el factor de actualización a que el mismo se refiere deberá calcularse hasta el diezmilésimo.

Respecto a lo anterior, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia

Administrativa del Sexto Circuito, interpretó que la expresión "*mes anterior al más reciente*" del periodo, debía entenderse de la siguiente manera:

El mes anterior al más reciente de ninguna manera puede ser el anterior al que transcurre al momento de emitir la liquidación, pues para efecto del factor de actualización dicho mes es el más reciente, pero no es el anterior al más reciente. Para esquematizar lo dicho, si una liquidación se emite en el mes de mayo, el mes más reciente es abril y el anterior al más reciente es marzo, cuyo índice debe utilizarse, sin que se obstacule que para ese momento ya se hubiera publicado el índice relativo al mes de abril, en tanto que el mes más reciente no puede corresponder al de mayo, dado que si todavía no concluía al momento de la liquidación no es más reciente, sino corriente o que transcurre. Tampoco es el caso de que sea procedente la hipótesis que contempla el segundo párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que la actualización se realizará mediante la aplicación del último índice mensual publicado, pues esa no es la regla general sino la excepción para cuando el índice del mes anterior al más reciente no se haya publicado por el Banco de México.⁷

Esto, a manera de ejemplo, se puede establecer en los siguientes términos: cuando a un contribuyente se le determina un crédito fiscal en cantidad de \$1,000, respecto del periodo de diciembre de 1997 hasta agosto de 2002, el factor de actualización utilizado es el de 1.5239, el cual se determinó dividiendo el Índice

⁷ Véase el *Samario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XVIII, de agosto de 2003, página 1667

Nacional de Precios al Consumidor del mes de junio de 2002 (360.669) publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 10 de junio de 2002 (por ser el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período), entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de enero de 1998 (236.931), (por ser el índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo).

En este sentido, dicho contribuyente tendrá que pagar como concepto de impuesto omitido y actualizado la cantidad de \$1,523.9, es decir, la cantidad de \$523.9, por concepto de parte actualizada.

Se sigue de lo anterior que, el procedimiento para determinar el monto de la contribución que se cubre extemporáneamente se establece con toda precisión, pues basta actualizarlo desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que se cubra, aplicando dicho factor a la cantidad correspondiente, el que se obtendrá en la forma prevista por el artículo 17-A citado, es decir, dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.

3.9. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

Para atender a fondo, este principio constitucional, resulta necesario conocer, en primer término, los principios elementales de todo sistema tributario, como son: de igualdad, certidumbre, comodidad y economía que hace más de dos siglos expuso

Adam Smith en su Libro *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riquezas de las naciones*, los cuales siguen teniendo vigencia en la actualidad.

a) PRINCIPIO DE IGUALDAD.

"Los súbditos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en la medida de lo posible, en proporción de sus respectivas capacidades, es decir, en proporción al ingreso que disfruten bajo la protección estatal".

Este principio se proyecta bajo dos formas: la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.

La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos, por lo que nadie puede estar exento de esta obligación. La única excepción será la falta de capacidad contributiva. Con ello la idease reduce a que nadie que tenga capacidad contributiva debe abstenerse de pagar impuestos.

La uniformidad significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra con base en dos criterios: la capacidad contributiva (posibilidad económica de pagar un impuesto) como criterio objetivo; y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingreso, como criterio subjetivo.

b) PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.

"El impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario. El momento del pago, la forma de su pago, la cantidad a pagar, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el

contribuyente que cualquier persona. La incertidumbre de pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso."

Para el cumplimiento de este principio es necesario especificar con precisión los siguientes elementos: el sujeto, el objeto, la tasa, cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quién paga, las penas en caso de infracción, etc., lo cual hace necesario que las formas tributarias sea claras y precisas.

c) PRINCIPIO DE COMODIDAD.

"Todo impuesto debe cobrarse en el momento y de la forma que probablemente sean más convenientes para ser recaudados."

Existen una serie de impuestos que por su naturaleza en ocasiones resultan problemáticos para su cobro y otros no, por el contrario, se cobran aun sin que el consumidor lo sepa. Un impuesto que se cobra inmediata o casi inmediatamente se resiente menos que el que se recauda tiempo después de la situación que lo originó.

d) PRINCIPIO DE ECONOMÍA.

"Todos los impuestos deben estar diseñados para extraer de los bolsillos de los contribuyentes o para impedir que entre ellos la menor suma posible más allá de lo que ingresan en el Tesoro público del Estado."

Si, por el contrario, la diferencia es mucha, es posible que la recaudación del impuesto necesite de gran número de funcionarios y empleados cuyos sueldos devoran la mayor parte del producto del mismo, independientemente del costo de equipos de recaudación y control que, finalmente lo transforman en antieconómico.

Ahora bien y una vez expuesto la anterior, el ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establecen.

Estas reglas básicas, por tener su origen en la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, se conocen como Principios Constitucionales de la Tributación.

El principio de legalidad tributaria se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al disponer que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios deben estar establecidas en leyes.

Dicho principio puede anunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del Derecho Penal, "nullum tributum sine lege", esto es que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria.

Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la

Constitución Federal está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarse.

Por otra parte, como excepción a este principio, se tiene la posibilidad de que el Ejecutivo legisle en los términos de los artículos 29 y 131, párrafo segundo, de la Constitución Federal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de

legalidad en materia tributaria consiste en que las contribuciones sean establecidas mediante un acto legislativo, es decir, que provenga del órgano que tiene atribuida la función de crear leyes (aspecto formal) y en que los elementos esenciales de aquéllas, tales como el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, también se encuentren consignados en la ley (aspecto material).

Para corroborar esta precisión, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido las siguientes jurisprudencias, cuyos rubros son: "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY" y "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL."⁸

En ese contexto, atendiendo a la finalidad y al derecho a la seguridad jurídica que se tutela en el artículo 31, fracción IV, constitucional, a través del principio de legalidad tributaria, el acatamiento de éste tiene lugar cuando se establecen en un acto material y formalmente legislativo todos aquellos elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, generen al gobernado certidumbre sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el

⁸ Véase Semanario Judicial de la Federación, compilación 1917-1995, Tomo I, Materia Constitucional, página 169

entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse.

Ahora bien, en el caso concreto, dada la complejidad para llevar a cabo la cuantificación del fenómeno económico que el legislador ha estimado debe tomarse en consideración al llevar a cabo la determinación del monto al que asciende la obligación tributaria, situación consistente en el nivel de inflación, para fijar en qué términos se acata el principio de legalidad tributaria resulta necesario atender tanto a la naturaleza de ese fenómeno, como a la referida finalidad de esta garantía constitucional.

En cuanto al fenómeno económico que se pretende medir a través del Índice Nacional de Precios al Consumidor, conviene señalar que la estabilidad de precios constituye uno de los componentes básicos de la estabilidad económica de un país, y representa la permanencia del nivel general de precios en el tiempo; en consecuencia, para definir si existe o no estabilidad de precios es necesario elegir un determinado indicador de precios y compararlo con su evolución en el pasado para cuantificar el nivel que han tenido sus variaciones, las que dan lugar a la inflación, cuando constituyen un aumento del nivel general de precios, aumento que debe ser sostenido, eliminando incrementos circunstanciales o coyunturales, como puede ser una mala cosecha; y, por ende, debe producir una disminución del poder adquisitivo del dinero.

Ante la propia naturaleza de ese fenómeno, para lograr su medición resulta necesario acudir a instrumentos matemáticos que provee la teoría estadística y que

tienen una connotación precisa en el ámbito de ésta, específicamente, a los números índice, de los cuales se debe utilizar aquel que pueda reflejar con mayor veracidad, dependiendo de su complejidad, el fenómeno que se pretende cuantificar.

En esa medida, atendiendo a los fines que se persiguen con el principio de legalidad tributaria, las disposiciones de observancia general que regulan los términos en que debe calcularse el Índice Nacional de Precios al Consumidor, indicador de la inflación o elevación de los precios de los bienes y servicios, que repercute directamente en la pérdida del valor adquisitivo de la moneda nacional, deben, necesariamente, impedir el comportamiento arbitrario o caprichoso del órgano técnico que realiza su cuantificación y, además, generar al gobernado la certidumbre jurídica, económica y matemáticamente posible, sobre cómo se calculará ese índice y, por ende, qué factores determinarán las cargas tributarias que le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse, con todo lo que se resguarda el derecho a la seguridad jurídica que tutela en favor de todo gobernado el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Cabe precisar que anteriormente, en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, en el cual únicamente se establecía que a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios se aplicaría el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México, sin que se precisara en ese precepto, o en uno diverso, los componentes, bases, criterios o reglas que se considerarían para formular ese índice, situación que prevaleció hasta el treinta y uno de diciembre de mil

novecientos ochenta y ocho, resultaba transgresora del principio de legalidad tributaria, como se observa a través de la siguiente tesis jurisprudencial P./J. 27/95:

"ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE). El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución."⁹

De acuerdo con el criterio anterior, la inconstitucionalidad del Índice Nacional de Precios al Consumidor regulado por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación vigente en mil novecientos ochenta y siete, se determinó, básicamente, por las siguientes razones:

A) El legislador no precisó los componentes, bases, criterios o reglas que deberían considerarse para la formulación de dicho índice.

B) El índice constituye para el contribuyente un elemento que,

⁹ Véase Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, de octubre de 1995, página 52.

necesariamente, debe considerar para determinar el monto de la base gravable y, por consiguiente, el tributo a pagar.

C) La circunstancia de que este índice conduzca a modificar la base gravable, pone de manifiesto que constituye un elemento de la contribución.

D) Por consiguiente, la finalidad del índice es modificar el importe de la base gravable y, por tanto, el de incidir de manera determinante en la carga fiscal que el contribuyente debe soportar.

E) Lo anterior basta para considerar que su determinación no puede quedar al arbitrio de un órgano distinto del legislador, pues de otra manera se quebranta el principio de legalidad tributaria.

Ante el nuevo sistema legal para calcular el Índice Nacional de Precios al Consumidor derivado de la reforma legal que incorporó el artículo 20 bis al Código Fiscal de la Federación, el Máximo Tribunal de nuestro país, emitió la tesis jurisprudencial, cuyo rubro y texto son los siguientes:

"ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS. LOS ARTÍCULOS 17-A, 20 Y 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN CUANTO LO ESTABLECEN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.-Los artículos 17-A, 20 y 21 del Código Fiscal de la Federación aludidos, previenen que cuando las leyes fiscales así lo establezcan, a fin de determinar las contribuciones fiscales y sus accesorios se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda; que el monto de las contribuciones 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 correspondientes, el que se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de

Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo; así como que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe. Se sigue de lo anterior que el procedimiento para determinar el monto de la contribución que se cubre extemporáneamente se establece con toda precisión, pues basta actualizarlo desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que se cubra, aplicando dicho factor a la cantidad correspondiente, el que se obtendrá en la forma prevista por el artículo 17-A citado. No obsta a lo anterior, que el índice de referencia sea calculado por el Banco de México, que no es una autoridad legislativa, pues tal determinación la efectúa aplicando el procedimiento previsto en el artículo 20 bis del propio Código Fiscal, de tal suerte que no queda al arbitrio de este organismo el monto de la contribución que se cubre extemporáneamente." (Octava Época, Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, tesis 175, página 175).

En ese contexto jurisprudencial, resulta patente que la Suprema Corte de Justicia reconoció la necesidad de que el Índice Nacional de Precios al Consumidor y el procedimiento para su obtención se encuentren previstos en un acto formal y materialmente legislativo, en tanto que por voluntad expresa del legislador se ha tornado en un factor que trasciende a la fijación del valor de diversos elementos de las contribuciones o, inclusive, de estas mismas.

Luego entonces, al prever el legislador el uso de ese índice, con el objeto de actualizar, en su caso, el valor de las contribuciones, de los hechos o circunstancias que se gravan mediante éstas y de las tarifas que se establecen para su cálculo, resulta inconcuso que para cumplir con el principio de legalidad tributaria fue necesario que en una disposición general, formal y materialmente legislativa, se fijara el procedimiento al cual se sujetaría la entidad o dependencia del Estado que llevaría a cabo el cálculo de tal índice, pues de lo contrario, al constituir un factor determinante para el cálculo de los tributos, el gobernado se encontraría en un estado de incertidumbre sobre el

procedimiento para determinarlos, quedando a discreción del órgano técnico el mecanismo para determinar el referido índice y, por ende, los términos en que se debe contribuir al gasto público, por lo que la regulación que rige el cálculo del Índice Nacional de Precios al Consumidor se encuentra sujeta al principio de legalidad tributaria, previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sirve sustento a lo anterior, la Jurisprudencia 2a./J. 110/2000, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, cuyo rubro y texto señalan:

"ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. CONSTITUYE UN ELEMENTO NECESARIO PARA DETERMINAR EL MONTO DE LAS CONTRIBUCIONES Y, EN TANTO QUE ES CUANTIFICADO POR UN ÓRGANO DEL ESTADO, LAS DISPOSICIONES QUE REGULAN SU CÁLCULO SE ENCUENTRAN SUJETAS AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. En virtud de que conforme a lo dispuesto en diversos preceptos de la legislación tributaria que integra el orden jurídico nacional, el resultado que reporte el referido índice sirve de sustento para actualizar, en su caso, el valor de las contribuciones, de los hechos o circunstancias que se gravan mediante éstas y de las cuotas o tarifas que se establecen para su autodeterminación o liquidación, y en razón de que los valores de ese referente son cuantificados por un órgano del Estado, la regulación que rige el cálculo del Índice Nacional de Precios al Consumidor se encuentra sujeta al principio de legalidad tributaria. Por ende, para cumplir con esta garantía constitucional, atendiendo a su finalidad y a la naturaleza del fenómeno que se pretende cuantificar, es necesario que en un acto formal y materialmente legislativo se fije el procedimiento al cual se debe sujetar la entidad o dependencia del Estado que lleva a cabo su cálculo, de manera tal que se impida la actuación caprichosa o arbitraria del respectivo órgano técnico y que, además, se genere certidumbre a los gobernados sobre los factores que inciden en la cuantía de sus cargas impositivas."¹⁰

¹⁰ Véase el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, de diciembre de 2000, página 387

CAPÍTULO CUARTO

ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR COMO INDICADOR ECONÓMICO EN LA DETERMINACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN FISCAL Y SUS ACCESORIOS, SU IMPUGNACIÓN A TRAVÉS DEL JUICIO DE NULIDAD

Sumario: 4.1. Introducción al Capítulo. 4.2. El índice nacional de precios al consumidor como indicador económico en la determinación de la contribución fiscal y sus accesorios. 4.3. La contribución fiscal y su actualización con base en el índice nacional de precios al consumidor. 4.4. Medios de defensa legal en contra de la determinación fiscal respectiva.

4.1. INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO.

La intención de este capítulo es, una vez precisada la importancia de la obtención del índice nacional de precios al consumidor y del papel que juega en la determinación de las contribuciones, acreditar que la vía de defensa que tiene el contribuyente para su impugnación, es el recurso de revocación y/o el juicio contencioso administrativo.

Para ello, se enfatizara cómo la autoridad al determinar un crédito fiscal a cargo de un particular, utiliza el citado indicador económico.

Posteriormente, se precisara que al ser el procedimiento para la obtención de los índices nacionales de precios al consumidor, un procedimiento previsto por el legislador, en el artículo 20 Bis, del Código Fiscal de la Federación, no puede ser materia de constitucionalidad, pues su estudio se limita a verificar si el Banco de México al calcular los citados índices se apegó a la normatividad aplicable.

4.2. EL ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR COMO INDICADOR ECONÓMICO EN LA DETERMINACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN FISCAL Y SUS ACCESORIOS.

El Índice Nacional de Precios al Consumidor es un indicador económico, como ya se precisó en el Capítulo anterior, de varios productos para el desarrollo de las familias en el país, y que por sí sólo no causa ninguna afectación a las esfera jurídica del gobernado, toda vez que su publicación en el Diario Oficial de la Federación no es causa para considerarlo obligatorio para los gobernados, pues la finalidad de la publicación del citado índice es para que todo el país tenga acceso y conocimiento de la información que en el se refleja, es decir, la economía del país.

Sin embargo, cuando por virtud de lo dispuesto por un precepto legal, el índice es utilizado como forma o parámetro de actualización del supuesto legal que regula la norma jurídica, se integra a ésta, tornándose obligatorio para el particular que se coloca en ese supuesto, por tanto afecta a su interés jurídico.

Bajo este orden de ideas, en el presente caso, cuando el índice nacional de precios al consumidor, que calcula el Banco de México conforme al artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, es utilizado para actualizar la contribución fiscal, se integra a ésta, por lo que se vuelve obligatorio para el contribuyente.

Luego entonces, el contribuyente afectado por la determinación de la autoridad, puede validamente reclamar su ilegalidad, dado que se acredita su interés

jurídico al causarle un perjuicio directo y actual tal determinación, es decir, se acredita su interés jurídico para reclamar su aplicación.

Lo anterior, se encuentra fortalecido, por la Tesis P. LIX/92, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo texto y rubro, señalan lo siguiente:

"INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EXISTE INTERES JURIDICO PARA RECLAMAR EL PRECEPTO QUE LO ESTABLECE, CUANDO ES UTILIZADO PARA DETERMINAR LA CONTRIBUCION FISCAL. El índice nacional de precios al consumidor calculado por el Banco de México constituye sólo un indicador económico que, por sí mismo, no lesiona ningún derecho de los gobernados, ni constituye acto de autoridad; sin embargo, cuando por virtud de lo dispuesto por un precepto legal, el índice es utilizado para determinar la contribución fiscal, se integra a ésta, tornándose obligatorio para el contribuyente y, por tanto, afecta su interés jurídico."¹

Ahora bien, cabe precisar que cuando la autoridad fiscal determina una contribución fiscal a cargo de un particular y utiliza el índice nacional de precios al consumidor para su actualización, éste cambia de ser un indicador con fines divulgativos, a ser un índice que sirve de parámetro para que la autoridad justifique su acto administrativo, adquiriendo el citado índice una característica de coercitivo, claro está, apoyado en los artículos 17-A, 20 y 20 Bis, del Código Fiscal de la Federación, en los cuales encuentra su sustento legal.

Se afirma lo anterior, pues adquiere la característica de coercitivo porque existe la posibilidad de obligar al cumplimiento de la obligación, cuando esta no fue cumplida de

¹ Véase Gaceta del Samario Judicial de la Federación, Tomo 55, de julio de 1992, página 21

forma espontánea, -procedimiento administrativo de ejecución-, es decir, en contra de la voluntad del gobernado, utilizando la fuerza del Estado.

También, adquiere la característica de heterónimo, al estar contenido en una ley, toda vez que su elaboración y aplicación emana de una voluntad distinta del gobernado, es decir, su elaboración está a cargo del Banco de México y su aplicación surge de un acto de autoridad que justifica su actuar en un ordenamiento legal, creado éste por el Poder Legislativo.

Por último, es general, porque se encuentra inmerso en una ley, que se aplica a cuantas personas se sitúen en el supuesto normativo, es decir, no está dirigido a un solo individuo en específico, sino a una comunidad en general, y es abstracto, precisamente por no estar dirigido a una persona en particular.

Por tal motivo, si la autoridad determina una contribución fiscal a cargo de una persona, ya sea física o moral, utilizando el índice de referencia para su actualización, éste puede reclamar su aplicación, acorde al respeto a las garantías de audiencia y legalidad contempladas por el artículo 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

4.3. LA CONTRIBUCIÓN FISCAL Y SU ACTUALIZACIÓN EN BASE EN EL ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR.

La contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos.

En México, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que: son obligaciones para los mexicanos *"contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como el Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"*.

De esta forma, las contribuciones en México deben reunir los requisitos referidos. Es decir, deben ser destinados al gasto público, entendiéndose por ello, según Flores Zavala todo lo que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.

Por otro lado, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado en diversos criterios que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva.

Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere

que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

En el mismo sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que el principio de equidad, debe entenderse como "la manifestación de lo justo"; y en el Derecho Fiscal se concibe cuando las autoridad grava a los individuos según la actividad que desarrollen, la fuente y cuantía de sus ingresos, el de sus necesidades, el interés de la colectividad desarrollada y su cooperación al bienestar social. Ésta exige que se respete el principio de igualdad, es decir, que todas las personas que se ubiquen en la hipótesis normativa pagarán la misma contribución, esto es, la norma jurídica tributaria es igual para todos los contribuyentes, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Por otro lado, resulta importante distinguir que en materia de Derechos por servicios, los requisitos constitucionales de proporcionalidad y equidad se rigen por un sistema distinto del de los impuestos.

Esto es así, pues el legislador trata de satisfacer en materia de derechos dichos requisitos, a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por

servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad.

De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en el de los particulares.

Ahora bien, el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. 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 beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las

personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. 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 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.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.

De lo anterior, de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación: "El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, 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. 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. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes."

Lo anterior, significa que el Código Fiscal de la Federación prevé la

actualización del monto de las contribuciones, cuando no se cubran en tiempo, lo cual implica darles su valor real al momento en que se efectúa su pago, en donde dicha cantidad actualizada conserva la naturaleza de la contribución.

En este sentido, el legislador establece que se debe utilizar un factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar, donde dicho factor se obtiene 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.

Luego entonces, el papel que juega el índice nacional de precios al consumidor al llevar acabo la autoridad la determinación y con ello fijar en cantidad líquida la contribución omitida "crédito fiscal" es de suma importancia, pues de éste depende el monto de la cantidad que exigirá en determinado momento la autoridad fiscal.

Ahora bien, cabe hacer mención que muchos contribuyentes llevan acabo la figura de la compensación como forma de extinguir la obligación fiscal, en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, en ocasiones suele suceder que una vez revisada por la autoridad fiscal, rechaza dichas compensaciones por improcedentes, teniendo como consecuencia, además de pagar el impuesto al momento, el pago de los accesorios correspondientes [actualización y recargos] y las sanciones procedentes, todo ello en detrimento de su economía y de su tranquilidad.

En términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, la compensación podrá efectuarse contra la misma contribución o contra diferente contribuciones, siempre que en este último caso se cumplen los requisitos establecidos en las reglas de carácter general.

En lo relativo, al presente trabajo recepcional, en materia de actualización uno de los requisitos que deberá cumplir el contribuyente al efectuar su compensación, es:

1) Actualizar el saldo a favor desde el mes en que se presentó la declaración que lo contenía, hasta el mes en que la compensación se realice, considerando el Índice Nacional de Precios al Consumidor establecido en el artículo 17-A, del Código Fiscal de la Federación.

En este sentido, en materia de compensación el monto a actualizar en términos del artículo 17-A, del Código Fiscal de la Federación, es el saldo a favor que tenga el contribuyente desde el mes en que se presentó la declaración que lo contenía, hasta el mes en que la compensación se realice.

Por otro lado, cabe hacer mención que en la última parte del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, se prevén los accesorios de las contribuciones, consistentes en recargos, sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización del 20% por cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea

pagado, los cuales participan de la naturaleza de éstas.

Sin embargo, el monto de éstos debe darse en base a la contribución ya actualizada, tal y como lo contemplan los artículos 21, 70, 152 del Código Fiscal de la Federación, por lo que, en términos más precisos la autoridad liquidadora exigiría al particular los siguientes conceptos:

- 1.- La contribución actualizada, es decir el monto resultante de la aplicación del factor de actualización, en función del Índice nacional de precios al consumidor.
- 2.- Los recargos aplicables sobre el monto de la contribución ya actualizada
- 3.- El importe resultante de la multa, sobre la contribución ya actualizada.
- 4.- El monto de los honorarios por notificación de la contribución ya determinada, (crédito fiscal).

Ahora bien, por lo que hace a las multas, contempladas por el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, es decir por la omisión parcial o total de contribuciones, desde luego, su monto debe aplicarse en base al monto histórico de la contribución omitida, en razón de lo siguiente:

Previamente resulta conveniente precisar que la violación a las normas tributarias implica la comisión de un ilícito tributario, que puede tener la consideración de infracción o de delito. Por razones de política legislativa, en aquellos casos en que se desee dispensar una mayor protección al interés tutelado por la norma, conllevará a

calificar la violación como delito; en cambio, cuando el legislador considere que su violación no perturba tan gravemente el ordenamiento jurídico, el ilícito puede constituir una infracción administrativa, que consiste en la acción u omisión por la que se incumple el mandato imperativo de la norma tributaria o administrativa.

En los casos de infracción se impondrán sanciones administrativas, normalmente de carácter pecuniario, como la multa fiscal que, por naturaleza, es una pena pecuniaria que se impone al sujeto activo que comete una infracción a las normas de naturaleza tributaria. Los elementos estructurales que definen la infracción administrativa y tributaria son:

A. La acción u omisión constituye el acto a través del cual las personas físicas o jurídicas colectivas incumplen con sus obligaciones tributarias, lo cual puede dar lugar a la imposición de alguna sanción prevista en el ordenamiento legal aplicable.

B. La tipicidad consiste en que la infracción debe ser contraria a una prohibición o a un mandato positivo, respectivamente.

C. La antijuridicidad constituye una lesión de bienes asumidos como objeto de protección por el ordenamiento jurídico, de ahí que el autor de la infracción deba sufrir el reproche jurídico y asumir las consecuencias sancionadoras asociadas a la infracción.

D. La negligencia constituye la forma más débil de imputabilidad, por lo que basta la imprudencia para que un sujeto sea jurídicamente responsable de una infracción tributaria.

E. La punibilidad implica que la sanción debe estar expresamente prevista en el correspondiente tipo y en la norma legal.

La omisión en el pago de contribuciones, tiene como efecto una disminución en la captación de recursos que el Estado tenía programado para el gasto público, por ello el legislador, fijó que en estos casos, al demostrarse que el contribuyente no acató las disposiciones tributarias relativas, se le exigiera el pago del impuesto omitido actualizado, además de fijarle una cantidad por concepto de recargos y una multa.

La finalidad de la actualización de las contribuciones, no es otra que la de dar el valor real al monto de la contribución en el momento en que se efectúa su pago, pero no indemnizar al Fisco por la mora en que incurre el causante, ni tampoco sancionar al contribuyente por su incumplimiento, pues únicamente se otorga un valor actual a la contribución para que el Fisco reciba, al liquidarse aquélla, una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse cubierto la contribución dentro del plazo legal, más con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna del pago, concretamente, por no poder disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago puntual de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos, ni tampoco se sanciona al infractor, aspectos que distinguen a la actualización tanto de

los recargos como de las multas.

Por lo que hace a los recargos, éstos son accesorios de las contribuciones dado que surgen como consecuencia de la falta de pago oportuno de ellas, esto es, para que se origine la obligación de cubrir el recargo al fisco, es imprescindible la existencia de una contribución que no haya sido pagada en la fecha establecida por la ley; de ahí que, lógicamente, si no se causa contribución alguna no puede incurrirse en mora, ni se pueden originar los recargos, ya que éstos tienen por objeto indemnizar al Fisco Federal por la falta oportuna del pago de contribuciones, mientras que las sanciones son producto de infracciones fiscales que deben ser impuestas en función a diversos factores, entre los que se encuentran elementos subjetivos, la naturaleza de la infracción y su gravedad.

Así, para el cálculo de los recargos se toman en consideración elementos esencialmente iguales a los que corresponden para la determinación de intereses, como son la cantidad adeudada, el lapso de la mora y los tipos de interés manejados o determinados durante ese tiempo, elementos que acata el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Desde esa óptica, el monto de los recargos y por consiguiente, su proporcionalidad y equidad, dependerán de las cantidades que durante la mora deje de percibir el Fisco, mientras que la proporcionalidad y equidad en cuanto al monto de las sanciones dependerá, según el caso previsto por el artículo 76, fracción II, del Código

Fiscal de la Federación, de las cantidades que por concepto de pago de contribuciones haya omitido el obligado.

Por otra parte, la violación de las normas tributarias, determina la comisión de un ilícito tributario, que tendrá la consideración de infracción o de delito. Cuando el legislador considere que la violación no perturba tan gravemente el ordenamiento jurídico, el ilícito tendrá la consideración de infracción administrativa de naturaleza tributaria. En dichos casos se impondrá una sanción de carácter pecuniario denominada multa. En relación con las multas fiscales, para determinar la procedencia jurídica de las mismas se deben dar los siguientes requisitos:

- a. Que haya una ley fiscal que ordene o prohíba cierta conducta;
- b. Que el sujeto pasivo de esa obligación realice una conducta contraria;
- c. Que la propia ley (u otra) señale que la comisión de esa conducta constituye infracción fiscal;
- d. Que la multa esté prevista legalmente;
- e. Que el monto de ésta se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la ley; y

f. Que la autoridad, al imponer la multa, señale en el documento que lo haga, las razones, motivos, consideraciones y situaciones de hecho y de derecho que la llevaron a calificar, en su caso, de grave la conducta que constituye infracción.

De lo anterior se deriva que la multa tiene como objeto castigar la conducta específica del sujeto pasivo, por cometer la infracción a una disposición legal que le era aplicable.

Ahora bien, la equidad en las sanciones, y su proporcionalidad, sólo puede apreciarse atendiendo a la naturaleza de la infracción de las obligaciones tributarias impuestas por la ley, así como a la gravedad de dicha violación y a otros elementos subjetivos, siendo obvio que su finalidad no es indemnizatoria por la mora, como en los recargos, sino fundamentalmente disuasiva o ejemplar para evitar conductas similares.

Las multas fiscales tienen como fin el sancionar la conducta realizada por el contribuyente, de ahí que tengan una naturaleza penal, pues se esta en presencia de un castigo que se impone al infractor de determinada obligación tributaria. Las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales. El artículo 76, fracción II del Código Fiscal de la Federación, vigente para el 2003, establece lo siguiente:

“Artículo 76. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas,

excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas: [...]

II. Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos. [...]"

De lo anterior, se desprende que la multa será impuesta tomando como base la contribución omitida actualizada, situación que pone de manifiesto el hecho de que toma en consideración para el cálculo de la misma un elemento ajeno a la conducta cometida, como lo es la actualización.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que una multa es excesiva cuando:

a. Es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; y

b. Se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable.

Situación que se corrobora en la tesis jurisprudencial P./J. 9/95 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, julio de 1995, página 5, cuyo rubro y contenido es el siguiente:

"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 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."

En el presente asunto, se está en presencia de una infracción en donde la conducta es una, y la consecuencia material lo es la contribución omitida. La base de la imposición de la sanción, no es la conducta en sí misma, sino es la contribución omitida (resultado de la acción del sujeto pasivo), más otro factor que es el de la actualización de esa contribución omitida; situación que es posterior al momento de la comisión de la infracción y exógeno a la conducta que se pretende castigar.

Lo anterior no quiere decir que las multas no puedan ser actualizadas, situación que prevé específicamente el segundo párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra ordena:

"Artículo 70. [...]

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código. [...]"

De la lectura del precepto transcrito, se advierte que al no pagar las multas en las fechas que establecen las disposiciones fiscales, las mismas deben ser actualizadas de acuerdo al mecanismo establecido en el artículo 17-A del mismo ordenamiento. Ya que en este caso se trata de un crédito fiscal que ya fue determinado y como tal, de manera

autónoma, se actualiza por las mismas razones que el crédito principal.

De ahí que se este en presencia de dos situaciones distintas, mientras que el artículo 76, fracción II del Código Fiscal de la Federación indica que la base para la imposición de la multa lo es la contribución omitida actualizada, el segundo párrafo del artículo 70 del mismo Código, establece la posibilidad de actualizar las multas cuando estas no sean pagadas en las fechas establecidas para ello.

Por otra parte, en relación con la comisión de la infracción, es de estimarse que el supuesto establecido en la fracción II del artículo 76 de la ley en comento, es de realización instantánea, en atención a lo siguiente.

En sentido lato, infracción tributaria es toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales.

En el derecho mexicano dichas infracciones, también llamadas contravenciones o faltas, son determinadas y sancionadas por la autoridad administrativa y tienen como sanción penas distintas a la privación de libertad.

Las infracciones tributarias consisten en hechos o conductas exteriores del agente infractor, que son contrarias a los dispositivos legales en esa materia. Dichas conductas pueden consistir en acciones u omisiones. Estas últimas consisten en dejar de cumplir con una obligación tributaria establecida por el ordenamiento jurídico, siendo

la más importante la falta de pago de la prestación tributaria principal.

Tratándose del delito instantáneo, el derecho positivo mexicano, la doctrina y la jurisprudencia, son acordes al conceptuarlo como: "Aquél que se consuma en un solo acto, agotando el tipo", cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo; en cambio, tratándose de las modalidades de "continuo" y "continuado", existen diversidad de criterios.

El artículo 99 del Código Fiscal de la Federación da el concepto al que debe atenderse en esta materia respecto al delito continuado, al establecer que: "El delito es continuado, cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad".

Respecto del delito continuo, sus notas características, extraídas substancialmente de la jurisprudencia, consisten en las siguientes: "Es la acción u omisión que se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo".

Con base en lo anterior, las infracciones administrativas podrán ser: Instantáneas, cuando se consuman en un solo acto, agotando todos los elementos de la infracción, cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo; continuas, si la acción u omisión se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo; o, continuadas, en la hipótesis de pluralidad de acciones que integran una sola infracción en razón de la unidad de propósito infraccionario e identidad de lesión jurídica.

Lo anterior encuentra apoyo en los criterios sustentados por la anterior Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultables en la página 14, Volumen LIX, Segunda Parte y página 46, Volumen XXVII, Segunda Parte, del Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época que dicen:

"DELITO INSTANTÁNEO Y DELITO CONTINUO. DIFERENCIA ENTRE AMBOS. Una distinción entre el delito instantáneo y continuado se funda en que el primero se consuma en un solo acto, agotando el tipo, mientras el segundo supone un estado, o sea una acción consumativa del delito, que se prolonga sin interrupción, por más o menos tiempo".

"DELITO CONTINUO O CONTINUADO. Un delito continuo consiste, como expresamente lo declara el artículo 19 del Código Penal del Distrito, en una acción u omisión que se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo, y se está en presencia de un delito continuado, frente a una pluralidad de acciones que integran un solo delito en razón de la unidad de propósito delictuoso y la identidad de lesión jurídica".

En el presente caso la infracción consistente en la omisión en el entero de contribuciones, no es de carácter continuo. Para que lo fuera, se requeriría que la acción se prolongara indefinidamente en el tiempo, y tal situación no se aprecia, ya que su consumación es instantánea, aunque sus efectos sí se prolonguen, pues si bien no se realizó el pago de la contribución respectiva, ello es el resultando del acto ejecutivo de la infracción de no haber cumplido con la obligación fiscal, pero no por ello puede decirse que durante todo el tiempo que no se realice el pago de la contribución se está cometiendo la infracción, ya que ésta queda agotada con una sola conducta de omisión.

En efecto, no podrá decirse, durante el transcurso del tiempo en el que no se entera la contribución, que durante el mismo se está cometiendo la infracción por omitir

el pago de la misma, sino que tal infracción se cometió en una fecha determinada, esto es, cuando debió enterar la contribución, de acuerdo con la obligación tributaria respectiva.

Por otra parte y en relación con lo anterior, el primer párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación ordena:

“Artículo 6°. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. [...]”

El artículo anterior, prevé un principio general consistente en que las contribuciones se causan en el momento en que se realizan las situaciones previstas en las leyes fiscales vigentes, iniciándose la obligación del contribuyente en ese instante de enterar las mismas en los plazos que la misma ley le fije. Esto quiere decir que, se trata del momento exacto en que se consuma el hecho generador del tributo, y en consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria.

A pesar de que el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación esta referido a las contribuciones, ante la inexistencia de una normatividad especial para las multas en tratándose de la precisión de la comisión de la infracción, es evidente que hay que utilizar el principio establecido dicho artículo y por ende en el presente caso, se esta en presencia de un acto cuya comisión es de resultados instantáneos, pues el artículo en estudio, en la fracción II, literalmente ordena que se impondrá una multa “Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos”, situación que

pone de manifiesto de que se trata de la omisión de una contribución, y el momento justo de esa omisión lo es cuando se dan los supuestos del hecho generador de la misma, produciendo el nacimiento de la obligación tributaria. Sirve además de apoyo a lo anterior, la tesis cuyos datos, rubro y contenido son del tenor siguiente:

Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: IX, Mayo de 1999. Tesis: 2a. LIX/99. Página: 505. **"INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS. SUS MODALIDADES.** Las modalidades de las infracciones tributarias a que se refiere el artículo 67, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no aparecen definidas en dicho cuerpo normativo. Es en material penal, tratándose de delitos, donde mejor se han perfilado estos conceptos, motivo por el cual analógicamente debe acudir a los mismos. Tratándose del delito instantáneo, el derecho positivo mexicano, la doctrina y la jurisprudencia, son acordes al conceptualarlo como: 'Aquel que se consuma en un solo acto, agotando el tipo', cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo; en cambio, tratándose de las modalidades de 'continuo' y 'continuado', existe diversidad de criterios. El artículo 99 del referido Código Fiscal da el concepto al que debe atenderse en esta materia respecto al delito continuado al establecer que: 'El delito es continuado, cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad'. Respecto del delito continuo, sus notas características, extraídas sustancialmente de la jurisprudencia, consisten en las siguientes: 'Es la acción u omisión que se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo'. Con base en lo anterior; las infracciones administrativas podrán ser: instantáneas, cuando se consuman en un solo acto, agotando todos los elementos de la infracción, cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo; continuas, si la acción u omisión se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo; o, continuadas, en la hipótesis de pluralidad de acciones que integran una sola infracción en razón de la unidad de propósito inflacionario e identidad de lesión jurídica."

Ahora bien, en atención a que se desprende del artículo en cita que los elementos que se toman en consideración para fijar la multa son dos, a saber, la conducta realizada por el infractor al dejar de enterar una contribución y la inflación que se vaya dando hasta el momento del cálculo para la imposición de la multa, situación que va más allá de lo razonable, en relación con la conducta cometida que se pretende castigar, es por lo que se estima que se trata de una multa excesiva.

Es por ello que, en el presente caso, al tomar en la base un elemento ajeno a la conducta que se castiga (como es la inflación), la autoridad legislativa se propasa y va más allá de lo razonable, situación que torna a la sanción en estudio en una multa excesiva, poniendo de manifiesto que la fracción II, del artículo 76, del Código Fiscal de la Federación, transgrede la garantía que prevé el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que introduce un elemento que nada tiene que ver con la conducta que se pretende sancionar y, por ende, con la realidad de la acción a castigar.

Tiene plena aplicación la tesis jurisprudencial 2a./J. 68/2003 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, septiembre de 2003, página 421, con rubro y contenido siguiente:

"MULTAS FISCALES. LAS ESTABLECIDAS EN CANTIDAD MÍNIMA, NO PIERDEN ESE CARÁCTER AL ACTUALIZARSE CONFORME AL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 17-A Y 17-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. La actualización del monto de las multas establecidas en el Código Fiscal de la Federación cuando no se paguen en las fechas indicadas en las disposiciones fiscales, se encuentra prevista en su artículo 70, y debe llevarse a cabo conforme al procedimiento indicado en los artículos 17-A y 17-B de ese ordenamiento, el cual, además, impone a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la obligación de realizar operaciones aritméticas para la determinación del factor de actualización y publicarlo en el Diario Oficial de la Federación; dicha actualización, que generalmente se calcula de conformidad con lineamientos contenidos en resoluciones misceláneas fiscales o en sus anexos, implica darle a las multas su valor real al momento en que se efectúa su pago para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera percibido dentro del plazo legal. Las cantidades actualizadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17-A de la codificación en cita, conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización y, en consecuencia, las multas

mínimas previstas en el Código Fiscal de la Federación, actualizadas conforme a lo establecido en los artículos 17-A y 17-B referidos, mediante la aplicación del factor de actualización determinado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y publicado en el Diario Oficial de la Federación no pierden ese carácter, pues no constituyen multas diversas o independientes de las que se actualizan, sino que se trata de la propia multa mínima impuesta no cubierta en tiempo y a la que se le ha dado el valor real que le corresponde". Contradicción de tesis 36/2003-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 8 de agosto de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: José de Jesús Murrieta López. Tesis de jurisprudencia 68/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de agosto de dos mil tres.

Por otro lado, establecido que la multa es la cantidad o suma en pecuniario que como sanción se impone a los infractores de las disposiciones legales, debe decirse también que el procedimiento de ajuste o actualización de los valores de bienes u operaciones que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país han variado, tiene como finalidad determinar el valor de un bien o de una operación al término de un periodo; en materia impositiva, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido el criterio que la actualización del monto de las contribuciones implica darles su valor real al momento en que se efectúa su pago, para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse cubierto dentro del plazo legal y que conforme al último párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización.

Lo anterior es así, pues la actualización, como ya se indicó en líneas anteriores, es la cantidad adicionada para ajustar en el tiempo la suma determinada originalmente, es decir, situación que nada tiene que ver con la realidad de la acción a

pagar, por lo que la multa contemplada en dicho precepto es excesiva y por ende violatoria del artículo 22 de la Constitución Federal.

Por todo lo anterior, cuando se determina en cantidad líquida la contribución omitida, -crédito fiscal-, ya se precisa en su importe total, cantidades que derivan de la contribución actualizada, es decir, un monto que deriva de la aplicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor y tomando en consideración que no queda al arbitrio o discreción del Banco de México la elaboración del citado índice, sino que debe determinarlo conforme al procedimiento previsto por el legislador, en tratándose de los elementos necesarios para fijar el monto de la contribución que se pague extemporáneamente, resulta necesario que el contribuyente pueda combatir el índice calculado por el organismo mencionado, a través de los medios legales de defensa con que cuente el gobernado para combatir la determinación de la contribución fiscal.

Esto es, de conformidad con los artículos 117, fracciones I, inciso a) y II, inciso a), del Código Fiscal de la Federación y 11, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues las resoluciones que determinan contribuciones, accesos o aprovechamiento y los créditos fiscales tienen el carácter de definitivas, y por lo tanto son actos susceptibles de impugnación.

4.4. MEDIOS DE DEFENSA LEGAL EN CONTRA DE LA DETERMINACIÓN FISCAL RESPECTIVA.

La determinación de la contribución fiscal omitida por la autoridad, es necesaria que se fije en cantidad líquida, esto es su transformación a crédito fiscal, ya que en ese momento la obligación es cuantificada en cantidad líquida y en consecuencia se conoce a ciencia cierta el monto del impuesto a pagar a cargo del sujeto obligado.

Los artículos 117, fracciones I, inciso a), II, inciso a), del Código Fiscal de la Federación y 11, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, establecen lo siguiente:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"Artículo 117.- El recurso de revocación procederá contra:

I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

(...)

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es 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 a que se refiere el artículo 21 de este código.

(...)"

LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

"Artículo 11. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

(...)"

De los preceptos en cita, se observa que procede el recurso de revocación, entre otros, en contra de las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales

federales en donde se determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, exijan el pago de créditos fiscales; a su vez, procede el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en contra de resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den bases para su liquidación.

Además, con forme al artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, la interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En este sentido, se advierte que, aun cuando el índice calculado por el Banco de México no constituye un acto de autoridad, ni que en sí mismo lesione algún derecho de los gobernados, lo cierto es que en el supuesto de que tal índice sea aplicado a fin de determinar la contribución fiscal, forma parte de ella y se torna obligatorio para el contribuyente; de ahí que éste puede combatir el citado índice, y que es utilizado en el procedimiento seguido para la fijación del impuesto a pagar, a través del recurso de revocación o juicio de nulidad, es decir, los medios legales de defensa con que cuenta para combatir el crédito fiscal.

Lo anterior es así, toda vez que el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, exige al Banco de México que se cumplan en forma exacta los requisitos considerados en dicho dispositivo legal, entre lo que se coticen cuando menos 1,000

productos y servicios específicos.

Antes del 2000, el Código Fiscal de la Federación establecía que el Banco de México debía cotizar cuando menos 2,000 productos y servicios específicos, en donde el citado organismo técnico sólo cotizaba 1,600 productos y servicios específicos, lo que incluso fue confirmado con la exposición de motivos planteada para la reforma del artículo de mérito relativo al 2000, al haberse señalado en ésta que debido al rango tal amplio de cotizaciones que exige el citado dispositivo legal, el Banco de México, se había enfrentado a dificultades para cumplir apropiada y oportunamente con el contenido de éste, y que incluso en algunas ocasiones utilizaba un número inferior de bienes y servicios.

Luego entonces, el particular afectado por el incumplimiento a dicho ordenamiento legal, se encuentra en estado de indefensión jurídica, pues tanto la autoridad fiscal al resolver el recurso interpuesto y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al emitir su fallo, consideran, inoperante tal argumentación, señalando que la autoridad liquidadora no determina el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Sin embargo, la vía de defensa legal que tiene el contribuyente para hacer valer la violación de ese carácter es el recurso de revocación o juicio contencioso administrativo, tomando en cuenta que dicho índice, es un elemento indispensable para determinar el factor de actualización de las contribuciones.

Por lo anterior, se plantea la posibilidad de que contribuyente afectado por una

resolución determinante "crédito fiscal", pueda combatir vía recurso de revocación o juicio contencioso administrativo el cómo la autoridad obtuvo el factor de actualización aplicado a la contribución fiscal, es decir, la obtención del índice nacional de precios al consumidor y su aplicación, pues dichos medios de defensa se crean con la finalidad de controlar la legalidad de los actos administrativos, siendo más relevante el juicio de nulidad, pues es un medio de defensa jurisdiccional en el que el juzgador de manera autónoma y desligado de la administración, analiza la legalidad de la resolución administrativa emitiendo formal y materialmente una sentencia.

Se dice lo anterior, toda vez que si en el juicio de nulidad se alega, entre otras cosas, la violación al procedimiento para determinación de los índices nacionales de precios al consumidor como indicador económico de la liquidación a pagar, es decir su aplicación, es claro que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa esta obligado a su estudio y resolución, pues su impugnación es una cuestión de legalidad que afecta el interés jurídico del particular ocasionándole un perjuicio directo y actual.

A mayor abundamiento, es necesario señalar que el hecho de la propia autoridad emisora de la resolución impugnada no haya calculado el Índice Nacional de Precios al Consumidor, ni el índice citado sea la resolución cuya nulidad se demande en ese juicio, por no ser el Banco de México parte del mismo, ello no implica que el contribuyente pueda señalar como concepto de impugnación la determinación de la actualización en base en el citado índice, en cuyo cálculo no siguió el procedimiento establecido por el artículo 20-bis del Código Fiscal de la Federación, pues es precisamente dicha aplicación

del Índice Nacional de Precios al Consumidor la que le causa perjuicio a su esfera jurídica.

Lo anterior es así, pues decir lo contrario, sería tanto como determinar que los procedimientos llevados a cabo por las autoridades, de los que tienen conocimiento los particulares hasta la emisión de una resolución, no se pudieran combatir esgrimiendo violaciones cometidas durante ellos, con independencia de las autoridades involucradas en las distintas fases.

Cabe hacer hincapié que, la elaboración del índice de referencia, no queda al arbitrio o discreción del Banco de México, sino que debe determinarlo conforme al procedimiento establecido por el legislador, -facultad reglada-.

Por tanto, tratándose de los elementos necesarios para fijar el monto de la contribución que se pague extemporáneamente, como lo es el Índice Nacional de Precios al Consumidor, se encuentran sujetas al principio de legalidad tributaria, por lo que, si bien ya se dijo que el citado índice no lesiona por sí sólo algún derecho del gobernado, lo cierto es que cuando es aplicado con el fin de determinar la contribución fiscal, se integra esta y se vuelve obligatorio para el contribuyente; y si éste se contrapone a lo establecido por el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, el crédito fiscal determinado en esas condiciones resulta violatorio de las garantías individuales.

Así las cosas, la aplicación del artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación al

crédito fiscal, es decir para obtener el índice nacional de precios al consumidor que es utilizado para obtener el factor de actualización aplicado a la actualización de contribuciones, claramente afecta el interés jurídico del particular, por lo que este puede reclamar su aplicación vía recurso de revocación o juicio contencioso administrativo.

Robustece lo anterior, el hecho de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por jurisprudencia ha considerado que para efectos del amparo indirecto el Banco de México no tiene el carácter de autoridad, pues sólo actúa como un órgano auxiliar de carácter técnico, obligado por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, a calcular un índice económico que es utilizado en la determinación de ciertas contribuciones y sus accesorios, pues para que una persona u organismo tenga el carácter de autoridad para efectos del juicio de amparo debe estar en posibilidad material de ejercer actos públicos a través de la fuerza pública que posea por circunstancias de hecho o de derecho, circunstancia que no cumple el Banco de México.

En este sentido, hacer nugatoria la posibilidad de combatir el citado índice, a través del recurso de revocación o del juicio de nulidad, en donde se ventile la impugnación de la determinación respectiva "crédito fiscal", el particular afectado por su aplicación no tendría ningún medio de defensa a su alcance, pues como se explicó en líneas anteriores, para efectos del amparo indirecto, el Banco de México no reúne el carácter de autoridad.

Por tanto, la vía de defensa legal que tiene el particular afectado por esa determinación es el juicio contencioso administrativo, pues forzosamente tendría que

agotarlo antes de acudir a la instancia de amparo directo, y en donde válidamente puede combatir como vicio de legalidad el procedimiento seguido para la fijación del impuesto a pagar, dentro de él, el índice calculado por el organismo mencionado y que es utilizado en el procedimiento de referencia, pues su estudio se limita a verificar si dicho organismo del Estado al emitir un acto que trasciende a la esfera jurídica de los gobernados, se apegó a la normatividad aplicable en respeto del principio de legalidad garantizado en su expresión genérica en el artículo 16 de la Constitución Federal, esto es si se cumplió con lo establecido por el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación.

Por último, resulta claro que, al ser impugnabile la resolución de determinante o "crédito fiscal", a través del recurso de revocación o juicio de nulidad, el demandante en dichas vías puede hacer valer cuestiones relativas a la aplicación del factor de actualización, respecto de la cantidad que se paga extemporáneamente, como es lo relativo al Índice Nacional de Precios al Consumidor, pues dicho indicador económico se encuentra sujeto al principio de legalidad tributaria, consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Consecuentemente, el sustentante estima que la vía de defensa legal que tiene el particular para combatir la aplicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor cuando es utilizado para fijar el monto de contribución a pagar, es el juicio contencioso administrativo, pues de otra manera una determinación proveniente de un procedimiento ilegal, quedaría convalidada con el simple argumento de que la autoridad emisora de la resolución definitiva sólo se limitó a aplicar, ejecutar o resolver la situación jurídica del

particular, sin que las violaciones cometidas por otra autoridad puedan ser materia del juicio, cuando precisamente el acto que se le perjudica es el resultado de un procedimiento ilegal, lo que en opinión del sustentante es plenamente combatible vía juicio de nulidad.

Se dice lo anterior, toda vez que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe pronunciarse sobre los conceptos de impugnación en los que se controvertan los valores calculados por el Banco de México, esto es el Índice Nacional de Precios al Consumidor cuando sirvan de base a una liquidación, pues si bien es cierto que este Tribunal sólo tiene competencia expresa para conocer de los juicios promovidos contra las resoluciones definitivas mencionadas en el artículo 11 de la ley orgánica que lo regula, también lo es que conforme a lo previsto en el diverso 202, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, el juicio contencioso administrativo es improcedente contra ordenamientos que establezcan normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente, lo que procesalmente implica que la legalidad de ese tipo de actos -disposiciones de observancia general inferiores a los reglamentos del Presidente de la República- sí pueden ser materia de análisis de la sentencia que se emita en un juicio de esa índole, cuando el gobernado que lo promueve sufrió en su perjuicio la aplicación concreta de aquéllas, ya sea en la resolución definitiva impugnada o en el procedimiento que le precedió.

En ese tenor, la circunstancia de que, una regla general administrativa no pueda ser impugnada en forma destacada en un juicio contencioso administrativo, sólo

implica que en la demanda que se enderece en contra de la resolución en la que fue aplicada no sea factible señalarla como resolución impugnada, ni al órgano del Estado que la emitió como autoridad demandada, por lo que en dicho escrito el actor se limitará a plasmar los conceptos de impugnación en los que desarrolle los argumentos para demostrar por qué la respectiva regla general no se emitió con apego a lo dispuesto en el acto formalmente legislativo o formalmente reglamentario -cláusula habilitante- que regula su expedición, por lo que cuando se trata de los valores del Índice Nacional de Precios al Consumidor, al constituir disposiciones de observancia general que sirven de sustento a una liquidación, en la medida en que en ésta se actualiza con base en ellos el monto de la contribución adeudada, los gobernados sí pueden atribuir vicios de legalidad a los actos a través de los cuales se calculan los referidos valores, con independencia de que en la demanda del respectivo juicio no los señale como actos impugnados, ni como autoridad demandada al órgano que los emitió, ya que en cumplimiento al principio de legalidad aquéllos deben cuantificarse conforme a las reglas establecidas en el artículo 20 bis del Código citado, el cual se estableció con el fin de generar certeza a los gobernados sobre sus obligaciones tributarias.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Dentro de nuestro marco legal, se creó un órgano de control jurisdiccional de legalidad de los actos administrativos, que es el llamado actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual conoce del juicio contencioso administrativo, en donde generalmente a petición del actor, revisa los actos de autoridad, para obtener su nulidad y con ello liberarse del cumplimiento de la obligación determinada a su cargo en el acto administrativo impugnado.

SEGUNDA.- Si es obligación de los contribuyentes contribuir a los gastos públicos, de conformidad con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ello no impide que la actuación de las autoridades fiscales pueda ser arbitraria y caprichosa, en su afán de exigir el cumplimiento de una obligación a cargo del gobernado; por ello la necesidad de acudir a este Tribunal Fiscal, en donde el gobernado como actor solicita que mediante sentencia definitiva quede liberado del cumplimiento de la obligación que de manera unilateral le exige el Estado.

TERCERA.- La elaboración del índice nacional de precios al consumidor, no queda al arbitrio o discreción del Banco de México, sino debe determinarlo conforme al procedimiento previsto por el legislador, esto es debe toma en cuenta las ciudades, zonas conurbadas, entidades federativas y ramas de actividad económica, así como la fórmula de Laspeyres, su constitución y los factores, que se establecen en el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, mismos que debe publicar en el Diario Oficial de

la Federación esto es, como una facultad reglada y no como una facultad discrecional, toda vez que dicho organismo sus facultades se hallan preestablecidos en la ley, es decir su obligación de obrar y cómo debe hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto.

CUARTA.- Al prever el legislador el uso de el Índice Nacional de Precios al Consumidor, con el objeto de actualizar, en su caso, el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, dicho indicador económico se encuentra sujeto al principio de legalidad tributaria, pues es un elemento necesario para fijar en cantidad líquida la contribución actualizada determinada por la autoridad fiscal, en donde las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización, es decir de la contribución misma.

QUINTA.- En materia de multas, por omisión en el pago de contribuciones, el momento justo de esa omisión lo es cuando se realiza la conducta concreta y material que se despliega de la realidad, esto es la omisión de esa contribución, -hecho generador-, misma que actualiza la hipótesis normativa, -hecho imponible-, produciendo el nacimiento de la obligación tributaria, por lo que su porcentaje debe ser aplicado en razón del monto de la contribución histórica.

SEXTA.- Las multas fiscales, su monto si puede actualizarse, mismo que se rige por lo dispuesto por los artículos 17-A, 17B y 70 del Código Fiscal de la Federación, mismos que imponen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la obligación de realizar operaciones aritméticas para la determinación del factor de actualización y publicarlo en el Diario Oficial de la Federación; dicha actualización, que generalmente se calcula de conformidad con lineamientos contenidos en resoluciones misceláneas fiscales o en sus anexos.

SÉPTIMA.- Si bien es cierto, que en tratándose de los elementos necesarios para fijar el monto de la contribución que se pague extemporáneamente, y aun cuando el índice calculado por el Banco de México no constituye un acto de autoridad, ni que en sí mismo lesione algún derecho de los gobernados, lo cierto es que en el supuesto de que tal índice sea aplicado a fin de determinar la contribución fiscal actualizándola, se integra a ésta y se torna obligatorio para el contribuyente.

OCTAVA.- El contribuyente puede combatir el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México, y que es utilizado en el procedimiento seguido para la fijación de las contribuciones, a través de los medios ordinarios de defensa con que cuenta el gobernado para combatir la determinación de la contribución fiscal, esto es recurso de revocación y/o juicio contencioso administrativo.

NOVENA.- El particular afectado por una resolución donde se determinen contribuciones y sus accesorios puede impugnar vía recurso de revocación o juicio contencioso administrativo, la aplicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor a la actualización del impuesto a pagar, pues es precisamente tal aplicación de ese índice lo que le causa un perjuicio directo y actual, cuando no cumple con los requisitos establecidos por el legislador.

DÉCIMA.- La elaboración del Índice Nacional de Precios al Consumidor, que al efecto realiza el Banco de México, no puede ser materia del juicio de amparo indirecto, pues dicho organismo técnico no reúne los requisitos para ser considerado como autoridad para tal juicio, pero sí como Tercero en el juicio de amparo directo.

DÉCIMA PRIMERA.- La vía de defensa legal que tiene el particular afectado por una resolución determinante de una contribución omitida, es el recurso de revocación o juicio contencioso administrativo, en donde éste puede combatir como vicio de legalidad el procedimiento seguido para la fijación del impuesto a pagar, dentro de él, el índice calculado por el organismo mencionado y que es utilizado en el procedimiento de referencia, pues su estudio se limita a verificar si dicho organismo del Estado al emitir un acto que trasciende a la esfera jurídica de los gobernados, se apegó a la normatividad aplicable en respeto del principio de legalidad

DÉCIMA SEGUNDA.- Si en el juicio de nulidad se alega, entre otras cosas, la violación al procedimiento para determinación de los índices nacionales de precios al consumidor, es decir, la aplicación de ese índice, como indicador económico de la liquidación a pagar, es claro que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa está obligado a su estudio y resolución, pues su impugnación es una cuestión de legalidad que afecta el interés jurídico del particular ocasionándole un perjuicio directo y actual, ya que dicho Tribunal de manera autónoma y desligado de la administración pública, analiza la legalidad de una resolución administrativa emitiendo formal y materialmente una sentencia.

DÉCIMA TERCERA.- Jurídicamente resulta procedente el juicio contencioso administrativo para combatir la aplicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor cuando es utilizado para fijar el monto de contribución a pagar, pues de otra manera una determinación proveniente de un procedimiento ilegal, quedaría convalidada con el simple argumento de que la autoridad emisora de la resolución definitiva sólo se limitó a aplicar, ejecutar o resolver la situación jurídica del particular, sin que las violaciones cometidas por otra autoridad puedan ser materia del juicio, cuando precisamente el acto que se le perjudica es el resultado de un procedimiento ilegal, pues es absurdo considerar que por el simple hecho de que el Índice Nacional de Precios al Consumidor no sea la resolución impugnada y el Banco de México no sea parte en el juicio fiscal los conceptos de impugnación hechos valer por el actor en su contra sean considerados inoperantes.

DÉCIMA CUARTA.- Si bien es cierto que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sólo tiene competencia expresa para conocer de los juicios promovidos contra las resoluciones definitivas mencionadas en el artículo 11 de su ley Orgánica, también lo es que violaciones de este tipo sí pueden ser materia de análisis de la sentencia que se emita en un juicio de esa índole, cuando el gobernado que lo promueve sufrió en su perjuicio la aplicación concreta de aquéllas, ya sea en la resolución definitiva impugnada o en el procedimiento que le precedió, ya que en cumplimiento al principio de legalidad aquéllos deben cuantificarse conforme a las reglas establecidas en el artículo 20 bis del Código citado, el cual se estableció con el fin de generar certeza a los gobernados sobre sus obligaciones tributarias.

I
BIBLIOGRAFÍA

- 1.- Acosta Romero Miguel. **Teoría General de Derecho Administrativo**. Editorial Porrúa, S.A. Cuarta Edición, México 1991.
- 2.- Altamira Pedro Guillermo. **Principios de lo Contencioso Administrativo**. Bibliografía Omeba. Buenos Aires 1962.
- 3.- Argañaráz, Manuel L. **Tratado de lo Contencioso Administrativo**. Tipográfica, Editora Argentina, Buenos Aires 1995.
- 4.- Arrijo Vizcano Adolfo. **Derecho Fiscal**. Editorial Themis, Décimo Cuarta Edición, México 1999.
- 5.- Briseño Sierra, Humberto. **Derecho Procesal Fiscal**. Cárdenas Editor y Distribuidor, Segunda Edición. México 1975.
- 6.- Cadena, Rojo Jaime. **Efemérides del Tribunal Fiscal de la Federación**. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tomo II. Editorial. Tribunal Fiscal de la Federación. México 1982.
- 7.- Carrillo, Flores Antonio. **La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México**. Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Obras Clásicas, México 2000.
- 8.- Cortina Gutiérrez Alfonso, **Ciencia Financiera y Derecho Tributario**. México 1981,
- 9.- De la Garza Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. Editorial Porrúa, S.A., Sexta Edición, México 1978.

- 10.- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. **Principios de Derecho Tributario**. Limusa Noriega Editores, Tercera Edición, México 1995.
- 11.- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto y Lucero Espinosa Manuel. **Elementos de Derecho Administrativo**. Editorial Limusa Noriega Editores, Segunda Edición, México 2000.
- 12.- **Diccionario Jurídico Espasa**. Espasa Calpe, S.A., España 2001.
- 13.- Fernández Martínez, Refugio de Jesús. **Derecho Fiscal**. Editorial MacGraw-Hill, México 1999.
- 14.- Fernández Sagardi, Augusto. **Comentarios y Anotaciones del Código Fiscal de la Federación**. SICCO, México 2000.
- 15.- Flores Zavala Ernesto. **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas**. Editorial Porrúa, S.A., Cuarta Edición, México 1959.
- 16.- Fraga Gabino. **Derecho Administrativo**. Editorial Porrúa, S.A., Vigésima Segunda Edición, México 1982.
- 17.- Gordillo Agustín A. **Introducción al Derecho Administrativo**. Abeledo Perrot. Segunda Edición, Buenos Aires 1966.
- 18.- Heduán, Virués Dolores. **Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación**. Editorial Continental, México 1961.
- 19.- Instituto de Investigaciones Jurídicas. **Diccionario Jurídico Mexicano**. Editorial Porrúa, S.A., Decimacuarta Edición, México 2000.

- 20.- Jarach, Dino. **El Hecho Imponible**. Edición de la revista de jurisprudencia Argentina, S.A., Buenos Aires 1943.
- 21.- Jiménez González Antonio. **Lecciones de Derecho Tributario**. Nueva Edición. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V., ECAFSA, México 1999.
- 22.- Lomelí Cerezo Margarita. **Revisión de los Principales Problemas de la Estructura del Juicio de Nulidad, en Justicia Administrativa**. Editorial Trillas. México 1987.
- 23.- Lucero Espinosa Manuel. **Ley Federal de Procedimiento Administrativo Comentada**. Editorial Porrúa, S.A., Tercera Edición, México 1999.
- 24.- Lucero Espinosa Manuel. **Teoría y Practica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación**. Editorial Porrúa, S.A., Sexta Edición, México 2000.
- 25.- Margain Manautou Emilio. **De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad**. Universidad Nacional de San Luis Potosí, Segunda Edición, México 1974.
- 26.- Margain Manautou Emilio. **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**, Editorial Porrúa, S.A., Decimocuarta Edición, México 1999.
- 27.- Martínez Lara Ramón. **El Sistema Contencioso en México**, Editorial Trillas, México 1990.
- 28.- Nava Negrete Alfonso. **Derecho Administrativo Mexicano**. Fondo de Cultura Económica, Primera Edición, México 1995.
- 29.- Nava, Negrete Alfonso. **Derecho Procesal Administrativo**. Editorial Porrúa, S.A., México, 1959.

- 30.- Poder Judicial de la Federación. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencias y Tesis Aisladas IUS 2003. México 2003.
- 31.- Pugliese, Mario. **Instituciones de Derecho Financiero**. Editorial. Porrúa, S.A., México, 1976
- 32.- Quintana Valtierra Jesús. **Derecho Tributario Mexicano**, Editorial Trillas, México 1998.
- 33.- **Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta años al Servicio de México**, Tomo VI. Ensayos II. Tribunal Fiscal de la Federación, México 1988.
- 34.- Vázquez Alfaro, José Luis. **Evolución y Perspectiva de los Órganos de Jurisdicción Administrativa en el Ordenamiento Mexicano**. Universidad Nación Autónoma de México, México 1991.

LEGISLACIÓN

- 1.- Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1966.
- 2.- Código Fiscal de la Federación. Multiagenda Fiscal para el 2003. Editorial Ediciones Fiscales Isef. México 2003.
- 3.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, S.A. 134 a. Edición, México 2001
- 4.- Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente para el 2003. Editorial SISTA, México 2003.
- 5.- Ley del Banco de México vigente para el 2003. Editorial SISTA, México 2003..
- 6.- Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Agenda de la Administración Pública Federal para el 2003. Editorial Ediciones Fiscales Isef., México 2003..
- 7.- Ley de Justicia Fiscal. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Agosto de 1936, en vigor del 1° de enero de 1937 a 31 de diciembre de 1938.
- 8.- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa vigente para el 2003. Editorial Ediciones Fiscales Isef., México 2003.
- 9.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Multiagenda Fiscal para el 2003. Editorial Ediciones Fiscales Isef., México 2003..

OTROS.

- 1.- Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, del Año IV, número 29, de mayo de 1982.
- 2.- Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año IX, número 100 de abril de 1996.
- 3.- Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, año I, número 12, de diciembre de 2001.
- 4.- Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año III, número 32, de agosto de 2003.
- 5.- Tesis para obtener el Título de Licenciado en Derecho, presentada por las Licenciadas Elegia Isolda Penélope Gómez Rivas y Cinthya Miranda Cruz: **Reforma a la Legislación del Tribunal Fiscal de la Federación: "La Labor de la Jurisprudencia Amerita el Cambio"** Universidad Tecnológica de México. México, D.F. 1999.
- 6.- Tesis para obtener el Título de Licenciado en Derecho, presentada por la Licenciada Susana Ruíz González intitulado **"Necesidad de una Segunda Instancia en el Tribunal Fiscal de la Federación"**. Universidad Tecnológica de México. México, D.F. 1997.